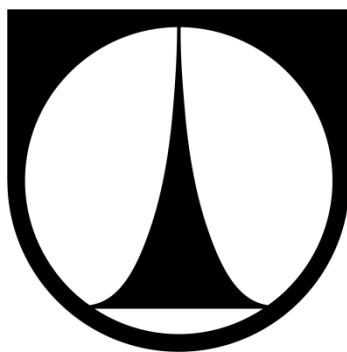


TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2013

Bc. Andrea Kulhánková

Technická univerzita v Liberci

Ekonomická fakulta

Studijní program: **N 6208 – Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**

Komparace daňových systémů České a Slovenské republiky

Comparison of tax systems in the Czech Republic and in Slovakia

DP – EF – KFU – 2013 – 26
Bc. Andrea Kulhánková

Vedoucí práce: Ing. Martina Černíková, Ph.D.; katedra financí a účetnictví
Konzultant: Ing. Radek Baloun, Finanční úřad pro Liberecký kraj, Územní pracoviště v České Lípě

Počet stran: 99

Počet příloh: 3

Datum odevzdání: 3. května 2013

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci dne 3. května 2013

Poděkování

Na začátku práce bych ráda poděkovala vedoucí mé diplomové práce paní Ing. Martině Černíkové, Ph.D., za cenné informace, pomoc při zpracování práce a možnost pracovat pod jejím vedením.

Taktéž bych chtěla poděkovat Ing. Radku Balounovi, který mě svými cennými radami z oblasti daňové legislativy platné za zdaňovací období roku 2012 vedl správným směrem.

Anotace

Komparace daňových systémů České a Slovenské republiky

Diplomová práce je zaměřena na výzkum dopadu daňové politiky státu do finančního hospodaření podniků. Hlavním cílem práce byla komparace daňového zatížení fiktivní právnické osoby s místem podnikání v České a Slovenské republice za zdaňovací období roku 2012. Ke zjištění a vyhodnocení daňové zátěže modelového subjektu byla podána podrobná rešerše daňové terminologie a relevantní legislativy. Provedena byla také analýza vývoje daňových systémů obou zemí až do roku 2012. V praktické části byly provedeny výpočty daňových povinností modelového subjektu jak v prostředí české daňové legislativy, tak i slovenské. Pozornost byla věnována dani z nemovitostí, dani silniční, dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a především dani z příjmů právnických osob. Výsledky studie byly podrobně interpretovány a doplněny tabulkami a grafem.

Klíčová slova

Daň silniční, daň z nemovitostí, daň z příjmů, daňové náklady, daňové zatížení, fyzická osoba, mzdové náklady, odpisy hmotného majetku, právnická osoba, rezervy na opravy hmotného majetku.

Annotation

Comparison of tax systems in the Czech Republic and in Slovakia

The diploma thesis is focused on the impact of the state tax policy on financial management of companies. The main aim of this work was to compare the tax burden of a fictitious legal entity with a place of business in the Czech Republic and Slovakia for the tax year 2012. There was realized a detailed research of tax terminology and relevant legislation to identify and assess the tax burden of the fictitious company. There was also carried out an evolution analysis of tax systems in both countries until 2012. In the practical part there were made calculations of tax liability using both Czech and Slovak tax legislation. The attention was paid to property tax, road tax, natural person income tax and especially to legal person income tax. The study results were interpreted in detail and accompanied by charts and graphs.

Key Words

Road tax, property tax, income tax, tax-expense, tax burden, natural person, labor costs, depreciation of corporeal property, legal person, reserves for repairs of corporeal property.

Obsah

| | |
|---|----|
| SEZNAM ZKRATEK | 11 |
| SEZNAM OBRÁZKŮ | 12 |
| SEZNAM TABULEK | 13 |
| ÚVOD..... | 14 |
| 1 TEORETICKÉ ASPEKTY DANÍ A JEJICH VÝZNAM PRO FINANČNÍ HOSPODAŘENÍ PODNIKU | 16 |
| 1.1 Funkce daní | 17 |
| 1.2 Třídění daní | 18 |
| 1.3 Konstrukční prvky daně | 20 |
| 1.4 Význam daní pro finanční hospodaření podniku..... | 22 |
| 1.4.1 Vedení účetnictví a účetní závěrka..... | 25 |
| 1.4.2 Vztah účetního výsledku hospodaření a základu daně | 25 |
| 2 VÝVOJ DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ ČESKÉ A SLOVENSKÉ REPUBLIKY | 28 |
| 2.1 Vznik a vývoj daně | 28 |
| 2.2 Daně na území českých zemí do roku 1918 | 30 |
| 2.3 Daňový systém ČSR v letech 1918 - 1993 | 30 |
| 2.4 Daňové systémy ČR a SR od roku 1993 do současnosti..... | 31 |
| 2.4.1 Daňová soustava České republiky v současnosti | 32 |
| 2.4.2 Daňová soustava Slovenské republiky v současnosti..... | 34 |
| 3 ANALÝZA VYBRANÉ DAŇOVÉ LEGISLATIVY ČESKÉ REPUBLIKY | 36 |
| 3.1 Daň z příjmů právnických osob..... | 36 |
| 3.1.1 Nejčastější problémy účetních a daňových nákladů..... | 39 |
| 3.2 Daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků | 43 |
| 3.3 Daň z nemovitostí..... | 44 |
| 3.4 Daň silniční..... | 46 |
| 4 ANALÝZA VYBRANÉ DAŇOVÉ LEGISLATIVY SLOVENSKÉ REPUBLIKY | 48 |
| 4.1 Daň z příjmů právnických osob..... | 48 |
| 4.1.1 Nejčastější problémy účetních a daňových nákladů..... | 50 |
| 4.2 Daň z příjmů ze závislé činnosti..... | 51 |

| | | |
|-------|--|----|
| 4.3 | Místní daně | 52 |
| 4.3.1 | Daň z nemovitostí | 53 |
| 4.3.2 | Daň z motorových vozidel | 55 |
| 5 | KOMPARAČNÍ STUDIE DAŇOVÉHO ZATÍŽENÍ PODNIKŮ V ČESKÉ A SLOVENSKÉ REPUBLICE | 58 |
| 5.1 | Vymezení modelové společnosti pro další analýzy | 58 |
| 5.2 | Komparace daně z nemovitostí | 60 |
| 5.3 | Komparace daně silniční | 63 |
| 5.4 | Komparace možností optimalizace daně z příjmů právnických osob | 66 |
| 5.4.1 | Odpisy hmotného majetku | 67 |
| 5.4.2 | Tvorba rezervy na opravy hmotného majetku | 71 |
| 5.4.3 | Mzdové náklady | 73 |
| 5.4.4 | Dary na veřejně prospěšné účely | 78 |
| 5.5 | Komparace daně z příjmů právnických osob | 80 |
| 5.6 | Závěrečné shrnutí komparace daňových povinností modelové společnosti | 83 |
| | ZÁVĚR | 88 |
| | SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY | 90 |
| | SEZNAM PŘÍLOH | 96 |

Seznam zkratek

| | |
|--------|---|
| ČSÚ | Český statistický úřad |
| ČÚS | České účetní standardy |
| DPFO | Daň z příjmů fyzických osob |
| DPH | Daň z přidané hodnoty |
| DPPO | Dan z příjmů právnických osob |
| DŘ | Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád |
| DSL | Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční |
| DZN | Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti |
| EU | Evropská unie |
| FO | Fyzická osoba |
| MFČR | Ministerstvo financí České republiky |
| PO | Právnická osoba |
| TUL | Technická univerzita v Liberci |
| ZDP | Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů |
| ZDP-SR | Zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů |
| ZOR | Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů |

Seznam obrázků

| | |
|---|----|
| Obrázek 1: <i>Příjmy veřejných rozpočtů</i> | 17 |
| Obrázek 2: <i>Předmět zdanění</i> | 21 |
| Obrázek 3: <i>Porovnání daňových sazeb ČR a SR v letech 1993 až 2012</i> | 32 |
| Obrázek 4: <i>Podíly inkasa jednotlivých daní za rok 2011 v ČR</i> | 34 |
| Obrázek 5: <i>Podíly inkasa jednotlivých daní za rok 2011 v SR</i> | 35 |
| Obrázek 6: <i>Srovnání daně z nemovitostí, daně silniční, DPFO a DPPO v ČR a SR</i> | 87 |

Seznam tabulek

| | |
|--|----|
| Tabulka 1: <i>Schéma výpočtu daňové povinnosti PO</i> | 38 |
| Tabulka 2: <i>Minimální doba odpisování</i> | 40 |
| Tabulka 3: <i>Maximální doba tvorby rezervy</i> | 42 |
| Tabulka 4: <i>Minimální doba odpisování</i> | 50 |
| Tabulka 5: <i>Souhrn daňově uznatelných nákladů v ČR a SR</i> | 60 |
| Tabulka 6: <i>Srovnání daně z nemovitostí v ČR a SR</i> | 63 |
| Tabulka 7: <i>Srovnání daně silniční v ČR a SR</i> | 65 |
| Tabulka 8: <i>Srovnání vypočtených daňových odpisů v ČR a SR</i> | 71 |
| Tabulka 9: <i>Srovnání snížení základu daně z důvodu tvorby rezervy v ČR a SR</i> | 72 |
| Tabulka 10: <i>Srovnání celkových mzdových nákladů a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v ČR a SR</i> | 78 |
| Tabulka 11: <i>Srovnání snížení základu daně o hodnotu daru v ČR a SR</i> | 79 |
| Tabulka 12: <i>Srovnání daně z příjmů právnických osob v ČR a SR</i> | 83 |
| Tabulka 13: <i>Srovnání daně z nemovitostí, daně silniční, daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daně z příjmů právnických osob v ČR a SR</i> | 86 |

ÚVOD

Ze známého rčení, že „*na světě jsou jisté jen dvě věci, smrt a daně*“¹, vyplývá, že toto téma je značně nepopulární a neexistuje fyzická či právnická osoba, která by dobrovolně a s úsměvem odevzdávala část svých zisků do veřejných financí. Bohužel se však jedná o nejdůležitější zdroj příjmů státních rozpočtů. Starobylý citát Chammurapiho praví: „*Žádná moc bez armády, žádná armáda bez peněz, žádné peníze bez daní, žádné daně bez prosperity a žádná prosperita bez spravedlnosti.*“² Ani vláda Slovenské ani vláda České republiky nemají dost příjmů na pokrytí výdajů, které jsou povinny zajišťovat. Daně jsou nezbytné a v současné době, kdy se ekonomiky obou států ocitly v recesi, je zdánlivým řešením zlepšení stavu veřejných financí zvýšení zatížení jednotlivých poplatníků ještě větším daňovým břemenem. Proto se tato diplomová práce zabývá analýzou daňových soustav a komparací vybraných daní v obou zemích s úmyslem zjistit, který z těchto států přináší firmám podnikajícím na jejich území výhodu nižší daňové povinnosti jako podporu jejich podnikání z důvodů snížení dopadů finanční krize.

Daňový systém České republiky je ve svých hlavních znacích podobný většině systémů vyspělých evropských zemí. Náš právní systém, a to včetně platných zákonných předpisů v daňové oblasti, je ale se Slovenskou republikou spojen vazbou mnohem užší danou historickým vývojem, neboť tyto státy po rozpadu Rakousko-Uherska od roku 1918 tvořily jeden celistvý stát „Československo“. Česká a Slovenská republika se osamostatnily jako dva samostatné a na sobě zcela nezávislé státy k 1. lednu 1993. Dne 1. května 2004 oba tyto státy spojila skutečnost, že se staly součástí Evropské unie. S tímto krokem souviselo i zesílení vazeb s evropskými daňovými systémy.

Přes tento vývoj je možné vysledovat odlišnosti v jednotlivých strukturách daňových systémů obou států, jejichž důvody spočívají v charakteru ekonomiky, geografických podmínkách a tradicích kulturních i sociálních. Cílem diplomové práce se proto stalo na základě studia podstaty a konstrukce jednotlivých daňových systémů České a Slovenské republiky zjistit faktické a konkrétní difference těchto systémů. Kritériem pro porovnání

¹ *Citáty slavných osobností* [online].

² SVOBODA, M. *Citáty Chammurapi*. CREATIVE COMMONS. *Citáty slavných osobností* [online].

daňových soustav byla nejen vlastní struktura daňové soustavy, ale i komparace výpočtů daňového zatížení na modelové společnosti se sídlem v České a Slovenské republice.

Diplomová práce byla rozvržena do dvou základních etap. První teoretický oddíl se zabývá základními pojmy daňové teorie. Smyslem bylo vymezit veškerou terminologii k danému tématu práce. Dále byly popisovány daňové systémy obou zemí. Pozornost je věnována stručnému vývoji a následně analýze vybrané daňové legislativy zkoumaných států. Teoretická východiska prvních čtyř kapitol sloužila jako podklad pro praktickou část diplomové práce. V úvodu modelové studie je vymezena společnost, její fiktivní výsledek hospodaření, přehled majetku a počet zaměstnanců. Výpočet každé vybrané daně je nejprve sledován v České republice. Poté následuje propočet sledované daně na základě shodných vstupních údajů ve Slovenské republice.

Hlavním nástrojem hospodářského růstu země je daňový systém založený na nižším zdanění, neboť ten přináší ekonomice daného státu potřebný impuls k rozvoji podnikání a přísunu investic zahraničních společností. Jestliže firmy vykazují vyšší zisky, pak dochází i při nižších sazbách daně ke zvyšování daňových výnosů do státního rozpočtu. Z uvedeného důvodu bylo v komparační analýze daňového zatížení podniků zkoumáno, který daňový systém se ve zdaňovacím období roku 2012 jeví jako vstřícnější ve stanovení výsledné daňové zátěže pro další ekonomický růst modelové společnosti.

1 TEORETICKÉ ASPEKTY DANÍ A JEJICH VÝZNAM PRO FINANČNÍ HOSPODAŘENÍ PODNIKU

Pojem daň je v každodenní praxi používán ve více souvislostech, například daň jako pojem, který stanovuje zákon, daň jako označení platební povinnosti (závazku) určité osoby nebo daň jako označení pohledávky státu. V právní terminologii je daň pojmem hospodářským, kterého se týká více platných právních norem. Obecně lze říci, že daň je jednostrannou a pravidelnou platbou do veřejného rozpočtu, jejímiž dalšími charakteristickými vlastnostmi jsou např. nenávratnost (nemožnost poplatníka požadovat zaplacenou daň zpět), nedobrovolnost (povinnost nařízená příslušným zákonným předpisem) a neekvivalentnost (nelze nárokovat žádnou adekvátní protihodnotu za zaplacenou daň).³

V současné době tvoří daňovou soustavu v České republice vybrané druhy daní, které jsou ukládány hmotně právními daňovými zákony a spravovány pověřenými orgány státní správy (správci daně). K této správě daní byl v účinnosti do 31. 12. 2010 příslušný procesní daňový předpis, kterým je zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Od 1. 1. 2011 vstoupil v platnost zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, který nahradil citovaný původní zákon platný od roku 1993 a usiluje mimo jiné o větší sjednocení terminologie používané v daňových zákonech nebo o užší provázanost jednotlivých hmotných daňových zákonů s procesním předpisem.

Daní se dle § 2 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, rozumí veškeré peněžité plnění, které je zákonem označováno jako daň, clo nebo poplatek. Příslušenstvím daně se rozumějí úroky, pokuty, penále a náklady řízení, které vznikají podle tohoto hmotně právního předpisu a jejich výše (vyjma nákladů řízení) je stanovena výpočtem určitého procenta opožděné daně.⁴

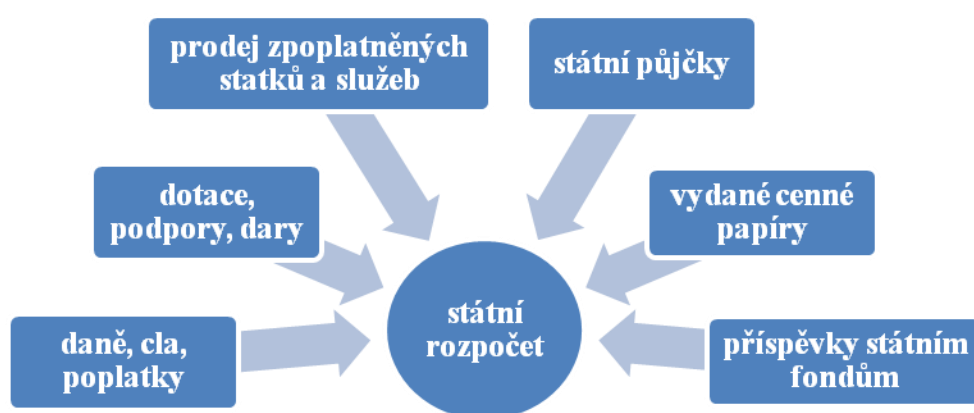
³ BEŇOVÁ, K. *Daně a daňová soustava*. 1. vyd. Ostrava: Vysoká škola podnikání v Ostravě, 2007, 5 s.

⁴ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2012, úplná znění platná k 1. 1. 2012*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. s. 140.

1.1 Funkce daní

Mezi čtyři základní funkce, které by měly daně v ekonomice plnit, patří funkce fiskální, alokační, redistribuční a stabilizační. Jednotlivé funkce se projevují následovně:

- **Fiskální funkce** je považována za primární a nejdůležitější funkci daní a spočívá ve schopnosti získávat finanční prostředky do veřejného rozpočtu za účelem financování veřejných výdajů.⁵ Výnosy z daní jsou velmi významným příjmem do státního rozpočtu, nejsou však jeho jediným příjmem. Hlavní příjmy státního rozpočtu jsou zachyceny na obrázku 1.



Obrázek 1: Příjmy veřejných rozpočtů

Zdroj: Vlastní zpracování

Z obrázku výše vyplývá, že vedle daní jsou dalšími příjmy státního rozpočtu cla, soudní poplatky, některé správní poplatky, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a další.⁶

- **Alokační funkce** se uplatňuje v situaci, kdy trh selhává a vykazuje neefektivnost v alokaci zdrojů. Stát svým rozmístěním různého objemu finančních prostředků např. do určitých oblastí státu nebo do konkrétních odvětví podpoří jejich rozvoj či stabilitu.⁷

⁵ BONĚK, V., et al. *Lexikon - daňové pojmy*. Vyd. 1. Ostrava: Sagit, 2001, s. 131.

⁶ ČERNÍKOVÁ, M. *Daňové praktikum finančního manažera*. 1. vyd. Liberec: VÚTS, 2011, s. 24.

⁷ NIGHTINGALE, K. *Taxation: Theory and Practise*. Harlow: Pearson Education Limited, 2002, s. 3.

- **Redistribuční funkce** by měla zajišťovat spravedlivější rozdělení důchodů prostřednictvím odčerpávání a přesunu části důchodů směrem od bohatších poplatníků k chudším. Tato forma solidarity a soudržnosti ve společnosti je zajišťována např. státními transfery, zaváděním progresivní sazby daně, apod.⁸
- Úlohou **stabilizační funkce** je především zmírňování vlivů výkyvů hospodářského cyklu v ekonomice. Začala se uplatňovat v období na počátku světové hospodářské krize, kdy stát svými fiskálními i monetárními nástroji počal regulovat ekonomický růst, zaměstnanost, inflaci a platební bilanci.⁹

1.2 Třídění daní

Existuje řada různých hledisek, podle kterých lze třídit daně, z nichž každé má svůj význam. Nejzákladnějším tříděním je třídění dle vazby na vlastní důchod daňového subjektu na přímé a nepřímé. Dále třídíme daně dle objektu, na který je daň uložena, dle charakteru veličiny, z níž se daň platí, dle adresnosti, druhu sazby, daňového určení a stupně progresu.¹⁰

Daně lze rozlišit dle charakteru veličiny, z níž se daň platí, na daně kapitálové a běžné. Předmětem daní kapitálových je veličina stavová, tedy částka stanovená k určitému dni. Do této skupiny spadají daně majetkové. Vedle toho předmětem daní běžných je veličina toková, která se za jeden určitý časový úsek (zdaňovací období) postupně kumuluje a za tento časový úsek je také zjišťována. Mezi běžné daně tak lze zařadit např. daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, spotřební daně a jiné.

Třídění dle adresnosti, tzn. podle vztahu k platební schopnosti poplatníka, rozlišuje osobní daně a daně in rem. Osobní daně určují výši daňové povinnosti s přihlédnutím k platební schopnosti každého poplatníka, jsou tedy adresné. Typickým příkladem je daň z příjmů fyzických osob. Daně in rem (z latinského „na věc“) fungují zcela opačně, protože

⁸ NIGHTINGALE, K. *Taxation: Theory and Practise*. s. 4.

⁹ BONĚK, V., et al. *Lexikon - daňové pojmy*. s. 132.

¹⁰ Sagit. *Daňový poradce*. [online]

nezohledňují platební schopnost poplatníka. Patří k nim zejména daň silniční, daň z nemovitostí, daň z přidané hodnoty a spotřební daň.

Daně jsou tříděny dle druhu sazby, resp. podle vztahu mezi velikostí daně a daňového základu. První skupinou jsou zde daně stanovené bez vztahu k základu daně. Charakteristickým příkladem je paušální daň a daň z hlavy, které platí všichni poplatníci a jejichž výši nejsou poplatníci schopni nijak ovlivnit. Další skupinou jsou daně specifické (jednotkové), jejichž výpočet závisí na množství jednotek základu daně - např. pro daň z lihu u spotřebních daní je rozhodující počet litrů čistého alkoholu. Poslední jsou daně ad valorem (z latinského „k hodnotě“). Jejich konečná hodnota je stanovena dle ceny základu daně a charakteristickým znakem je procentní sazba daně.

Dalším rozlišením je třídění dle daňového určení. Daně se dělí do skupin podle toho, do jakého rozpočtu plynou příjmy z jejich výběru. Jednotlivými skupinami jsou daně státní, daně municipální, kterým se také říká daně obecní (protože plynou do rozpočtů obcí), daně „územní samosprávy“ plynoucí do krajských rozpočtů a také daně svěřené, které plynou do rozpočtů nižších úrovní, ale jsou platné celostátně.

Daně, resp. míru zdanění, lze také třídit podle stupně progresu. Je rozlišováno proporcionální zdanění, progresivní zdanění a také regresivní zdanění. U proporcionálního zdanění je podíl daně na důchodu poplatníka konstantní a obecně lze říci, že míra zdanění se s růstem důchodu nemění. Progresivní zdanění znamená, že s růstem (poklesem) důchodu míra zdanění roste (klesá). Jinými slovy pozorujeme rostoucí tendenci podílu daně na příjmu. Naproti tomu u regresivního zdanění se projevuje klesající tendence, tj. že s rostoucím důchodem poplatník odvádí na dani stále menší část z tohoto důchodu. Třídění daní z tohoto hlediska je nepopíratelně velmi důležité, protože v souvislosti se zdaněním subjektů poukazuje na princip spravedlnosti daňového systému, tedy je praktikována jednoduchá rovnice, která říká, že poplatník s vyšším příjmem má státu odvádět větší daň a naopak.

1.3 Konstrukční prvky daně

Konstrukční prvky daně rozhodují o tom, jaká bude míra dopadu výsledné daně na jednotlivé daňové subjekty, resp. jakým způsobem se jednotlivé prvky podílí na stanovení daňové povinnosti. Základními konstrukčními prvky daně jsou subjekt daně, objekt daně, správce daně, základ daně, sazba daně a ostatní pojmy jako např. sleva na dani, osvobození od daně, odpočty od základu daně a jiné.

Daňovým subjektem je dle § 20 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, myšlena fyzická nebo právnická osoba, která má zákonem uloženou povinnost odvádět nebo platit daň. Daňový subjekt je stanoven pro každou daň samostatně, tzn., že je jednoznačně platnými právními předpisy vymezeno, kdo a za jakých okolností je povinen příslušnou daň státu odvést. Zákon o dani z příjmů rozlišuje základní dělení na poplatníka a plátce. Poplatníkem je takový subjekt, jehož příjmy, majetek nebo úkony jsou podrobeny dani, je tedy nositelem daňového břemene a jeho příjem je daní snižován. Plátcem je takový subjekt, který je pod vlastní majetkovou odpovědností povinen odvádět do veřejného rozpočtu daň vybranou od poplatníků nebo sraženou jiným poplatníkům. Poplatník a plátce může být jedna osoba, ale i dvě rozdílné osoby. V tomto případě dochází k přenosu daňové povinnosti z poplatníka na plátce.

Správci daně jsou dle ustanovení § 10 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, především územní finanční orgány (finanční úřady, finanční ředitelství a generální finanční ředitelství), konkrétně odpovědní za správu daní a provádění řízení o přestupcích s tímto souvisejících. Jejich vrcholným orgánem je Ministerstvo financí ČR. Činnostmi, které provádí správce daně, je vedení daňových řízení (a jiných řízení podle daňového zákona), vykonávání vyhledávací činnosti, kontrola plnění povinností subjektů účastnících se na správě daní, vyzývání daňových subjektů ke splnění daňových povinností, jejich kontrola a zabezpečení správného stanovení a placení daní.¹¹

Předmět daně, někdy také označovaný jako objekt daně, je skutečnost, která je podrobena zdanění. Na obrázku 2 je zobrazeno, jakých podob může nabývat předmět zdanění. Často

¹¹ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2012, úplná znění platná k 1. 1. 2012.* s. 141.

je označení předmětu daně obsaženo přímo v názvu konkrétní daně, např. daň z příjmů fyzických osob, daň z přidané hodnoty, daň z nemovitostí atd.¹²



Obrázek 2: Předmět zdanění

Zdroj: Vlastní zpracování

Daňovým základem je předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách¹³, kterými jsou myšleny jednotky fyzické, např. u daně z nemovitostí se využívá vyjádření základu daně v m², nebo častěji jednotky peněžní, např. u daně z příjmů fyzických osob, kdy je měrnou jednotkou Kč. Právě takto upravený předmět daně je podkladem pro výpočet konečného zdanění, přičemž u některých druhů daní do role ještě může vstoupit snižování (upravování) základu daně o nezdanitelné části či odčitatelné položky.

Základ daně je možné určit jako veličinu stavovou, stanovenou k určitému dni, nebo jako veličinu tokovou, nahromaděnou za celé zdaňovací období. **Zdaňovacím obdobím** je určen časový interval, pro který je základ daně zjišťován. Nejčastěji je zdaňovacím obdobím kalendářní rok, ale pro každou daň je období stanoveno příslušným zákonným předpisem. U některých daní nelze stanovit zdaňovací období a je tomu tak z toho důvodu, že tyto daně jsou vybírány nepravidelně a daňová povinnost vznikne pouze, nastane-li určitá skutečnost.¹⁴

Sazba daně je algoritmus sloužící pro výpočet výše daňové povinnosti konkrétního daňového subjektu a je vždy stanovena příslušným daňovým zákonem. Podle typu můžeme sazby daně rozdělit na procentní a pevné (existuje ještě sazba smíšená, která je však používána výjimečně). Výpočet daně pomocí procentní (relativní) sazby je možný v situaci, kdy je daňový základ vyjádřen v penězích a v této situaci dále rozlišujeme

¹² BONĚK, V., et al. *Lexikon - daňové pojmy*. s. 334

¹³ ČERNÍKOVÁ, M. *Daňové praktikum finančního manažera*. s. 22.

¹⁴ V ČR jsou těmito daněmi daň dědická, darovací a z převodu nemovitosti.

procentní sazbu lineární (sazba daně je konstantní bez ohledu na velikost základu daně) a progresivní (s růstem základu daně vzrůstá také sazba daně)¹⁵. Daňové sazby můžeme dále rozdělit na jednotné a diferencované. Jednotné sazby jsou charakteristické tím, že jsou konstantní pro všechny typy předmětu daně, zatímco diferencované sazby se liší pro jednotlivé typy předmětu daně.¹⁶

1.4 Význam daní pro finanční hospodaření podniku

Podnikem se dle ustanovení § 5 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, rozumí soubor hmotných, osobních a nehmotných složek podnikání. K podniku náleží věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které patří podnikateli a slouží k provozování podniku nebo vzhledem ke své povaze mají tomuto účelu sloužit. Podle § 2 odst. 1 téhož zákona se podnikáním rozumí soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku.

Každá právnická osoba je účetní jednotkou, to znamená, že je povinna vést účetnictví od svého vzniku až do svého případného zániku. Přitom se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a Českými účetními standardy č. 001 až 023. Vzhledem k tomu, že daňová povinnost je pro účetní jednotku nutný náklad související s podnikatelskou činností, účtuje se souvztažně se závazkem do účtové třídy 5 (Náklady), neboť ovlivňuje výsledek hospodaření. Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Proto musí účetní jednotka zaúčtovat do nákladů všechny skutečnosti, které byly výdajem bez ohledu na to, zda se bude jednat o náklad daňově uznatelný. Pro zjištění výsledné daňové povinnosti se vychází z účetního výsledku hospodaření a při převodu účetního výsledku hospodaření na daňový základ je nutné odlišit náklady daňově uznatelné a neuznatelné. Nespornou výhodou je i možnost uznat daň ve výši prokázané poplatníkem jako náklad sloužící k dosažení, zajištění

¹⁵ Sagit. *Daňový poradce*. [online]

¹⁶ V ČR jsou typickým příkladem dvě sazby daně z přidané hodnoty.

a udržení zdanitelných příjmů dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Souvztažně je nutné přiřadit ji k období, s nímž dle ustanovení § 23 odst. 1 ZDP časově souvisí. Příkladem je daň silniční, která je dle ZDP daňovým nákladem bez ohledu na to, kdy nastala skutečná úhrada. Daň z nemovitostí je daňově uznatelným nákladem pouze v případě, že daň byla skutečně uhrazena. Daň darovací a dědická nejsou daňově účinné dle § 25 odst. 1 písm. s) ZDP stejně jako daň z příjmů.¹⁷

Pro hospodaření podniku je důležitá nejen výše daňové sazby, ale i struktura výpočtu daňového základu, neboť představuje přímé snížení ekonomického prospěchu subjektů, jež má za následek snížení aktiv nebo zvýšení závazků. Jde o faktor, který rozhodujícím způsobem ovlivňuje efektivnost podniku a čistý výsledek hospodaření tvořící zdroj pro další podnikání. Snižování daňové zátěže znamená zvyšování ekonomické svobody firem. Zároveň přináší podnikům potřebný impuls k rozvoji podnikání, které mohou uskutečňovat např. zvýšením počtu zaměstnanců, nakoupením zásob, investováním do nových výrobních zařízení či výběr optimální varianty majetkové a finanční struktury podniku.

Problematika daňové legislativy vede např. k tomu, že společnosti raději než ekvitní financování využívají dluhové financování ke svým podnikatelským potřebám a k daňovému plánování. Pokud podnik získává potřebné zdroje pro krytí svých potřeb prostřednictvím půjček nebo úvěrů, pak si může odečíst od základu daně i úroky z dluhu a tím si také optimalizuje svoji daňovou povinnost. Efekt zvyšování rentability vlastního kapitálu použitím cizího kapitálu v kapitálové struktuře podniku, kdy úroky z cizího kapitálu jako součást nákladů snižují zisk, je označován jako daňový štít. Výsledná výnosnost vlastního kapitálu, tedy i celkový užitek majitelů z vlastnictví, je takovouto změnou struktury pasiv navýšena.¹⁸ Mimo daňového štítu je v daňové terminologii též využíván termín „odpisový“ anebo „leasingový“ daňový štít. Pokud převýší při zakládání, běžné činnosti či rozšiřování podniku získání finančních zdrojů z dluhu než z ekvity, jedná se o nízkou kapitalizaci společnosti, která na druhou stranu může být problémem pro samotnou společnost v podobě rizika insolvence.

¹⁷ DĚRGEL, M. Daně a poplatky v daních z příjmů. WOLTERS KLUWER ČR, a. s. *Účetní kavárna* [online].

¹⁸ Slovník pojmů: daňový štít. HAVIT, s.r.o. *Businesscenter.cz* [online].

Dalším příkladem vlivu daňové politiky na základní kapitál podniku je ustanovení § 19 odst. 3 a 4 ZDP o společném zdanění mateřských a dceřiných společností týkající se osvobození od daně z příjmů právnických osob (zejména dividend a podílů na zisku vyplácených dceřinou společností mateřské společnosti), pokud splňuje mateřská a dceřiná společnost příslušné podmínky.¹⁹ Vyplácení podílů na zisku či dividend je totiž uskutečněno z již zdaněného zisku a jejich vyplacení obvykle dále podléhalo zdanění na straně příjemce. Tím docházelo k nežádoucímu dvojímu zdanění. V současné době se ale jedná pouze o dividendy vyplácené společnostmi se sídlem v ČR nebo zemích EU, Norska, Švýcarska a Islandu.

Neopomenutelnou součástí vlivu daní na finanční hospodaření podniku je úprava daňové zátěže ve formě různých daňových slev či odpočtů, které mají za cíl podpořit určitá prioritní odvětví ekonomiky jako např. bytové a komunální hospodářství, dopravní infrastrukturu, strojírenství a zemědělství. Pomocí daňových výhod stát dokáže ovlivnit i rozhodnutí podniků o výši vynaložených nákladů např. na výzkum a vývoj, na zaměstnanost zdravotně postižených nebo jinak znevýhodněných pracovníků, apod. Jak ovlivňuje daňová politika finanční hospodaření podniku, dokumentuje i připravovaná novela ZDP, podle které firmy, které nakoupí stroje a zařízení určené k odbornému vzdělávání studentů technických oborů, budou daňově zvýhodněny. Novela počítá s tím, že pokud firmy budou využívat svůj majetek pro účely výuky po víc než polovinu doby provozu, budou si moci v roce, kdy ho uvedou do užívání, odečíst od daňového základu 110 % jeho vstupní ceny. Podniky tak budou více motivovány podílet se na praktické přípravě studentů středních a vysokých škol.

Celé daňové prostředí tak prokazatelně ovlivňuje výši a rozdělování disponibilního zisku a tím působí na finanční rozhodování firem a volbu místa jejich podnikání. Vysoká daňová zátěž obecně negativně působí na zdražování výroby a zvyšuje tak cenu finálních výrobků. Výše zdanění a mzdových nákladů na pracovní sílu je při alokaci investic do vybrané oblasti pro podniky jedním z nejdůležitějších hledisek. Důležitým kritériem je samozřejmě též administrativní složitost daní.

¹⁹ PILAŘOVÁ, I. Účtování dividend a podílů na zisku. WOLTERS KLUWER ČR, a. s. *Mzdová praxe* [online].

1.4.1 Vedení účetnictví a účetní závěrka

Dle ustanovení § 9 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, podnikatelská právnická osoba nemá na výběr a musí vést účetnictví pouze v plném rozsahu. Účetní jednotky účtující v plném rozsahu oceňují majetek a závazky reálnou hodnotou. Účetnictví slouží jako podklad pro sestavení základu daně a daňové povinnosti účetní jednotky – poplatníka.

Vlastní účetní závěrka je nedílný celek, který je tvořen rozvahou (bilancí), výkazem zisku a ztráty (výsledovkou) a přílohou, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty a která může také zahrnovat i přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu. Věcná náplň účetní závěrky podnikatelských subjektů je popsána ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Roční účetní závěrka je obecně vnímána jako každoročně se opakující rutinní souhrn prací, který završuje celoroční proces vedení účetnictví a jehož výsledkem je podklad sloužící pro sestavení daňového přiznání a pro výpočet daňové povinnosti. Ve skutečnosti podle ustanovení § 18 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, není účetní závěrka souborem prací, ale naopak výsledkem těchto prací. Účetní závěrka je souborem účetních výkazů, podle kterých budou účetní jednotku hodnotit vlastníci společností jako akcionáři a společníci, dále investoři, banky, poskytovatelé dotací, apod. Mezi další neopominutelné povinnosti účetní jednotky je daným způsobem zveřejnit svoji účetní závěrku podle zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku.

1.4.2 Vztah účetního výsledku hospodaření a základu daně

Výsledek hospodaření je představován rozdílem mezi celkovými výnosy a celkovými náklady podniku a charakterizuje vlastní hospodaření podniku. Základním ustanovením, které řeší návaznost účetnictví a základu daně z příjmů, je ustanovení § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), které stanoví, že pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví. Dle § 23 odst. 2 písm. a) ZDP se pro zjištění základu daně vždy vychází z výsledku hospodaření, a to i u poplatníků, kterým § 19 odst. 9 zákona

č. 563/1991 Sb., o účetnictví, nařizuje účtování a sestavení účetní závěrky podle Mezinárodních účetních standardů.

Základ daně z příjmů právnických osob je definován v § 23 odst. 1 ZDP jako rozdíl, o který příjmy s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Východiskem pro stanovení základu daně je tak účetní výsledek hospodaření před zdaněním. Pro účely stanovení základu daně z příjmů právnických osob je třeba výsledek hospodaření zvýšit či snížit. Postup stanovení základu daně pro právnické osoby je uveden v § 20 a především pak § 23 ZDP. Úpravy se promítají do jednotlivých řádků přiznání.

Za položky zvyšující účetní výsledek hospodaření jsou považovány především hodnoty zaúčtovaných, avšak daňově neúčinných nákladů a hodnoty nezaúčtovaných, avšak zdanitelných, výnosů a dalších neúčtních položek. Neproučtování určitých výnosů má své důvody. Důvodem nezaúčtování zdanitelného výnosu do příslušného zdaňovacího období chybná práce či špatná informovanost účtárny.²⁰

Jako položky snižující účetní výsledek hospodaření jsou spatřovány především hodnoty zaúčtovaných výnosů, které však z různých důvodů nejsou zahrnovány do základu daně. Jde např. o situace, kdy výnos není předmětem daně či je např. od daně dle § 19 ZDP osvobozen. Dalšími případy mohou být např. výnos zdaňovaný definitivní srážkovou daní podle § 36 ZDP, výnos již u téhož poplatníka daní z příjmů zdaněný nebo výnos souvisící s daňově neuznatelnými náklady předchozích zdaňovacích období. Od účetního výsledku hospodaření se dále odčítají nezaúčtované daňově účinné náklady.²¹

Obecně ZDP umožňuje zahrnout do základu daně výdaje, které sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů tak, jak je definuje ZDP v § 24 odst. 1. V § 24 odst. 2 je uveden příkladný výčet nákladů na dosažení příjmů, které mohou být do základu daně zahrnuty. Tento výčet však není konečný a daňový subjekt může do základu daně zahrnout i další

²⁰ PILAŘOVÁ, I. Daňové a nedaňové náklady na dani z příjmů ve vazbě na účetnictví. WOLTERS KLUWER ČR, a. s. *Účetní kavárna* [online].

²¹ PILAŘOVÁ, I. Základ daně z příjmů právnických osob pro rok 2009. WOLTERS KLUWER ČR, a. s. *Daňáři online: Portál daňových poradců a profesionálů* [online].

druhy nákladů. V případě daňové kontroly je nutno prokázat jejich vynaložení v souvislosti se zdanitelnými příjmy. Naproti tomu § 25 taxativně vyjmenovává nákladové tituly, které nelze uznat za daňově uznatelné a je potřeba je ze základu daně vyloučit.

2 VÝVOJ DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ ČESKÉ A SLOVENSKÉ REPUBLIKY

Druhá kapitola této práce se věnuje pohledu na daň z historického hlediska a zároveň zkoumá, jak se vybírání daní vyvíjelo na území celé Evropy. Další část kapitoly je soustředěna na vývoj daně na území českých zemí od jejího vzniku v 10. století až do současné doby. Celá historie vývoje daňového systému u nás je rozdělena na tři části, které od sebe dělí dva důležité milníky. Prvním z nich je rok 1918, kdy datujeme vznik Československé republiky, a druhým rok 1993, kdy došlo k rozdělení České a Slovenské republiky do dvou samostatných státních celků.

2.1 Vznik a vývoj daně

Vznik daňového systému, jakožto souhrnu zásad upravujících ukládání a vybírání daní (dříve též označován jako berní systém²²), lze datovat od 4. st. př. n. l., kdy se v tehdejším státě Athénském objevily první zmínky o veřejných dávkách, clech a pokutách. Počátek daňového systému souvisel s tvorbou vlastní veřejné správy. Ve starověku byly téměř ve všech státech výdaje hrazeny nejprve ze jmění státu. S pokračujícím rozvojem státu rostly finanční výdaje, proto bylo nutné zajistit i jiné finanční zdroje nežli výnosy královských statků, výběr cel a jiných. Historicky nejstarší výběry daní byly jednorázové a nepravidelné. Později s vývojem stále dokonalejšího systému státní správy se už jednalo o pravidelně odváděné dávky. Výše tehdejších daní závisela přímo úměrně na jmění (zámožnosti) jednotlivce a byla odváděna formou drahocenných předmětů nebo naturálií.²³

Ve středověku došlo vlivem stěhování národů k zastavení vývoje veřejné správy, tedy i daňového systému. Následně došlo k jeho obnovení ve státě Franckém, odkud také pochází termín „*velikonoční daň*“²⁴. Všeobecná daň nazvaná „*stý peníz*“ vznikla

²² berně ze staročeského slova bráti

²³ NORMEY, R. A brief history of taxation. s. 9-12. [Elektronická databáze článků ProQuest]

²⁴ jedná se o berní uloženou podmaněným národům odváděnou zpravidla v době velikonoční

v 15. století v říši Německé a její výše byla vypočítána jako jedno procento z veškerých ročních příjmů.²⁵

V období feudalismu získaly daně charakter pravidelných plateb a již byly povinné pro každý ekonomicky aktivní subjekt. V době, kdy roste úloha státu, tvoří daně hlavní zdroj příjmů do státních rozpočtů. V době začínající státní angažovanosti ve zdravotnictví a školství se zvyšovala potřeba finančních prostředků, a s tím rostlo také daňové břemeno každého poplatníka. Daně se poprvé rozdělily na přímé a nepřímé. U přímých daní začaly být rozlišovány dva základní typy, a to daně výnosové a důchodové (viz 1.2 Třídění daní).

Na přelomu 19. a 20. století stát již garantoval mimo jiné minimální úroveň vzdělanosti a zdravotní péče. V této době došlo k rozsáhlým reformám, díky kterým se např. daňová povinnost určovala na základě daňového příznání, uplatňovala se progresivní sazba daně a cla se týkaly pouze dovozu zboží.²⁶

Období mezi světovými válkami je charakteristické růstem daňové kvóty. Ve vyspělých státech dosahovala kvóta až 30 % HDP. Toto zvýšení mělo jedno významné zdůvodnění – většina zemí se snažila získat finanční prostředky na obnovu ekonomiky po válce. Vznikly tzv. „válečné daně“, „majetkové dávky“ nebo dokonce „válečné přirážky“ pro nejmovitější obyvatele. V době po druhé světové válce byl ve většině zemí kladen důraz na stabilizační funkci daní (viz 1.1 Funkce daní). Došlo k růstu daňového zatížení, v některých zemích, např. státech severní Evropy, mezní progresivní sazba dosahovala až 90 %. Po druhé světové válce se začala projevovat významná snaha o harmonizaci daňových systémů v mezinárodním měřítku.²⁷ Začal se zvyšovat těž podíl nepřímých daní na celkových daňových výnosech.²⁸ Obecně se dá říci, že v hrubých rysech je systém vybírání daní obdobný již po dlouhou dobu, resp. po dobu několika století.

²⁵ Něco málo z historie daní. ŽIVÁ HISTORIE o.s. *Živá historie* [online].

²⁶ NORMEY, R. A brief history of taxation. s. 9-12. [Elektronická databáze článků ProQuest]

²⁷ V roce 1967 byla ve všech zemích EHS zavedena daň z přidané hodnoty.

²⁸ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, xvi, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

2.2 Daně na území českých zemí do roku 1918

V Čechách trvalo nepravidelné vybírání daní od počátku středověku, kdy jednou z prvních daní na našem území byla daň pozemková (z lat. *collecta generalis*, zprávy o ní nalézáme již v nejstarších listinách). Až počátkem novověku, přesněji po třicetileté válce, dochází k vypracování první daňové soustavy. Pravidelné daně se začaly vybírat na základě soupisu s názvem „berní rula“, který byl dokončen v r. 1654 (dodnes se jedná o velmi cenný historický dokument). Systém přirozeně v průběhu času procházel vývojem a zdokonalováním, za pozornost jistě stojí zavedení daně domovní v době panování císaře Josefa II. Rozlišení daní na přímé (např. daň z výdělku a daň z příjmů) a nepřímé (např. daň potravní z vína, moštu, z výroby a prodeje lihovin, z masa a z cukru) datujeme od poloviny 19. století.²⁹

2.3 Daňový systém ČSR v letech 1918 - 1993

Vznik nového státu nebyl z hlediska správy daní vůbec jednoduchý. Již v roce 1918 bylo zřízeno Ministerstvo financí Československé republiky, které plnilo funkci ústředního finančního úřadu. Struktura daňového spektra byla kompletně převzata ze systému uplatňovaného v Rakousko-Uhersku. Daňová soustava v roce 1918 tak byla tvořena „dávkami přímo vyměřovanými“ (např. daň důchodová, všeobecná a zvláštní daň výdělková, pozemková daň, domovní daň atd.) a „dávkami nepřímo vyměřovanými“ (např. daň z obratu, přepychová daň, spotřební daně nápojové a další).

Po obsazení ČSR následovalo zřízení Protektorátu Čechy a Morava, který byl autonomní i ve vykonávání daňového práva. Bezprostředně po druhé světové válce nastala v daňovém systému jen jedna změna. Šlo o zavedení tzv. milionářské dávky, která měla sloužit k odstranění škod napáchaných válkou. Daňovou reformou v roce 1948 byla stanovena zemědělská daň a tzv. všeobecná nákupní daň. Další daňová reforma, která vešla v platnost k 1. 1. 1954, rozdělila systém placení daní na dvě větve – platby z podnikové sféry a platby od obyvatelstva.

²⁹ BŘEHOVSKÁ, T. Dům a daně středověku. *Historieweb.cz* [online].

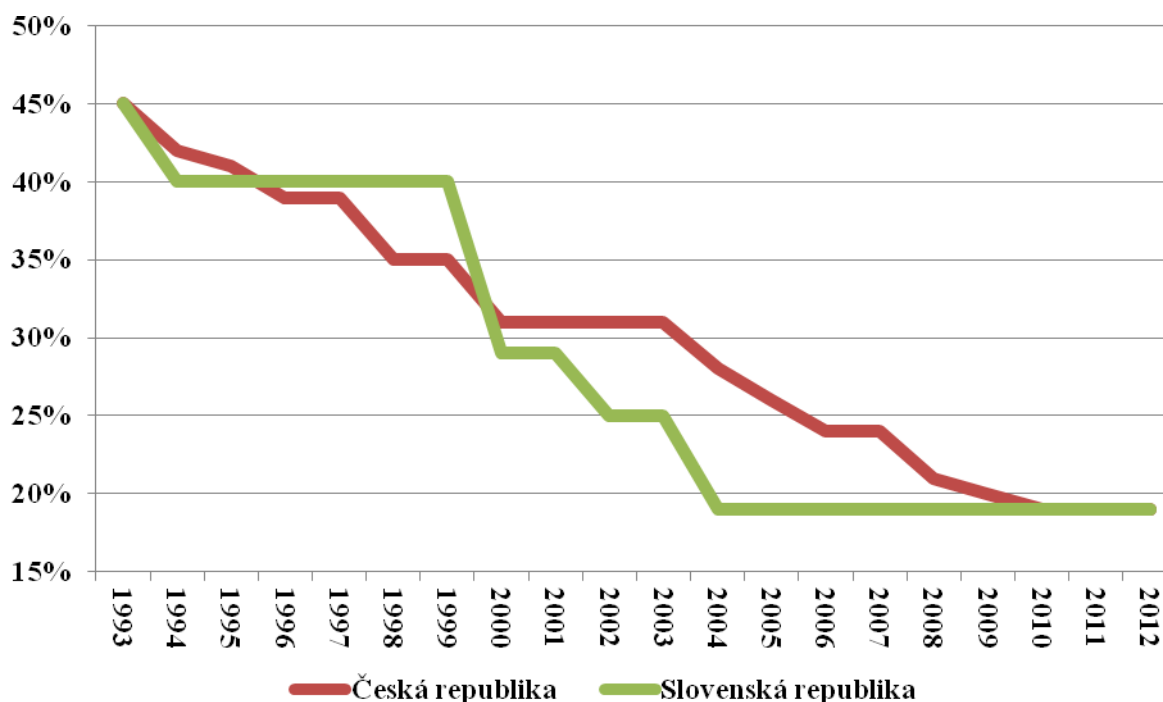
Závěrem roku 1989 bylo rozhodnuto, že stávající daňová soustava nebude reformována a od 1. 1. 1993 bude platit zcela nová daňová soustava. Ještě v roce 1992 vešlo v platnost několik zákonů³⁰, na jejichž základě se daně vybírají dodnes.

2.4 Daňové systémy ČR a SR od roku 1993 do současnosti

Daňová reforma v roce 1993 představovala rozsáhlý zásah do státní ekonomiky, neboť upravovala všechny stávající daně. V hlavních rysech platí tato „poreformní“ daňová soustava, samozřejmě s mnoha novelizacemi, až do dnešní doby. Jediné dva zákony (zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, a zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty) byly nahrazeny novými zákony (zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Začátkem roku 2008 došlo k zavedení tzv. ekologických daní.

Zvláštní pozornost je věnována vývoji sazeb daně z příjmů právnických osob (obrázek 3). Tato daň je jednou z nejvýznamnějších složek příjmů každé země a snižování její sazby vede ke skutečnosti, že firmy transformují své investice, strukturu a formu výroby, poptávku, spotřebu, příliv či odliv kapitálu, intenzitu pracovní aktivity, výstavbu, majetkovou strukturu, ceny a další činitele. Daňové sazby jsou sledovány v České i Slovenské republice od roku 1993, kdy došlo k rozdělení, do roku 2012.

³⁰ Např. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí.



Obrázek 3: Porovnání daňových sazeb ČR a SR v letech 1993 až 2012

Zdroj: vlastní zpracování

Z obrázku 3 vyplývá, že od roku 1993 do roku 2012 došlo v obou zemích ke snížení daňové sazby o dvacet šest procentních bodů. V současnosti jsou obě daňové sazby totožné.

2.4.1 Daňová soustava České republiky v současnosti

Daňová soustava je systém zaměřený na zabezpečení příjmů veřejného rozpočtu vybíráním daní. Tímto pojmem je označován souhrn daní vybíraných v určitém časovém období, které jsou upravené v jednotlivých daňových zákonech. Prostředky takto získané jsou využívány na zabezpečení chodu státní správy a veřejného sektoru.

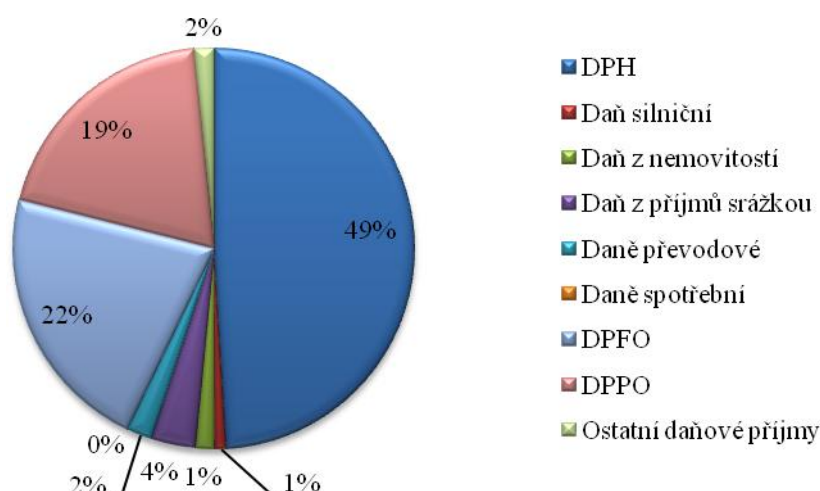
Při stanovení výše daňového zatížení by stát měl přihlížet k principu dostatečných, ale nikoliv přehnaných daňových výnosů, zabezpečit rovnoměrné pokud možno spravedlivé rozdělení daňového zatížení, zdaněním minimalizovat zásahy do ekonomických rozhodnutí

poplatníků a také zajistit srozumitelnost a správu s co nejnižšími administrativními náklady.

Bohužel je zřejmé, že některé aktuální podoby daňových zákonů již svou komplikovaností těmto principům neodpovídají, např. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, byl od data své účinnosti ke dni 1. 1. 1993 tolikrát novelizován, že se již stává dle názoru daňových poradců, auditorů, účetních a dalších odborníků zabývajících se touto tematikou nesrozumitelným. K velmi častým změnám ve výkladu a úpravě dochází také v zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. K rizikům spojeným s negativními praktickými dopady protichůdných výkladů daňových zákonů se vyjádřil pan Jiří Nekovář, bývalý dlouholetý prezident Komory daňových poradců České republiky. V prosinci 2006 v rozhovoru pro jistý internetový portál vyjádřil názor, „že současný daňový systém je už tak složitý, že mu nerozumějí ani daňoví poradci.“³¹

Schéma daňové soustavy České republiky bylo zařazeno do přílohy B diplomové práce. Nejdůležitějším hlediskem, jakým lze pohlížet na jednotlivé daně, je výnosnost těchto daní, resp. objem finančních prostředků plynoucích do státního rozpočtu dané země. Hlavním účelem obrázku 4 je zachycení podílů jednotlivých daní v ČR za rok 2011 vyjádřených procentuálně. Tento obrázek byl zkonstruován na základě tabulky, která je obsahem přílohy C.

³¹ PETŘÍČEK, M. a OKLEŠŤKOVÁ, I. *Jiří Nekovář: Současnému složitému daňovému systému nerozumí ani sami poradci* [online].



Obrázek 4: Podíly inkasa jednotlivých daní za rok 2011 v ČR

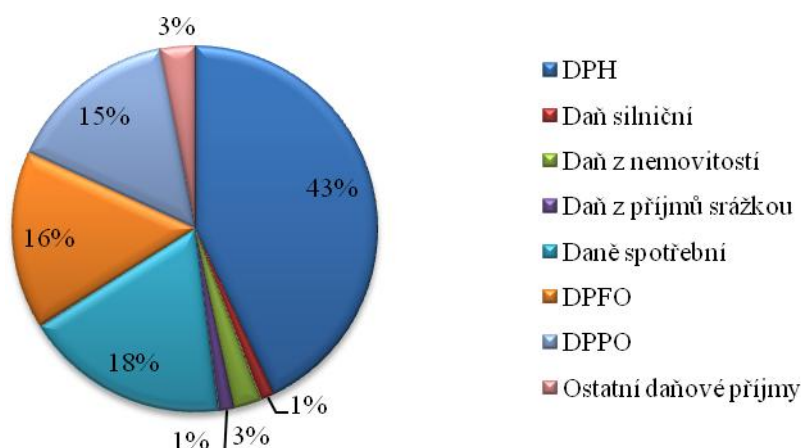
Zdroj: Vlastní zpracování dle Výroční zprávy České daňové správy za rok 2011, s. 14.

Za období roku 2011 činilo celkové inkaso na daňových povinnostech subjektů v České republice částku 561 mld. Kč. Nejvyšší výnos ve výši 275 mld. představovala daň z přidané hodnoty. Druhým a třetím nejvýnosnějším odvodem je daň z příjmů fyzických osob ve výši 122 mld. Kč a daň z příjmů právnických osob ve výši 109 mld. Kč.

2.4.2 Daňová soustava Slovenské republiky v současnosti

Tato kapitola teoretické části diplomové práce se věnuje analýze daňové soustavy Slovenské republiky. Daňové soustavy České a Slovenské republiky jsou si v mnoha bodech podobné, z toho důvodu je v této kapitole kladen důraz především na základní strukturu slovenské daňové soustavy a na definování hlavních rozdílů mezi jednotlivými soustavami.

Schéma daňové soustavy Slovenské republiky je obsahem přílohy C. Daňová soustava Slovenské republiky zahrnuje tři hlavní skupiny daní, kterými jsou přímé daně, nepřímé daně a místní daně. Obrázek 5 představuje grafické vyjádření celkové výnosnosti jednotlivých daní za rok 2011 ve Slovenské republice. Stejně jak bylo uvedeno v kapitole věnované České republice, je výnosnost daní považovaná za velmi důležitou charakteristiku.



Obrázek 5: Podíly inkasa jednotlivých daní za rok 2011 v SR

Zdroj: Vlastní zpracování dle přílohy „Daňové indikátory“ dostupné na oficiálních internetových stránkách Ministerstva financí Slovenské republiky: <<http://www.finance.gov.sk/>>

Za období roku 2011 dosáhlo celkové inkaso na daňových povinnostech subjektů ve Slovenské republice výše téměř 11 mld. €, což je v přepočtu cca 270 mld. Kč. Nejvyšší výnos ve výši 4,7 mld. € představovala daň z přidané hodnoty. Druhým, třetím a čtvrtým nejvýnosnějším odvodem jsou spotřební daně (2 mld. €), daň z příjmů fyzických osob (1,7 mld. €) a daň z příjmů právnických osob (1,6 mld. €). Přesné hodnoty inkasa jednotlivých druhů daní jsou k nalezení v tabulce, která je obsahem přílohy C této diplomové práce.

3 ANALÝZA VYBRANÉ DAŇOVÉ LEGISLATIVY ČESKÉ REPUBLIKY

Tato část diplomové práce se zabývá mapováním daňové legislativy a rozbořem souvisejícího právního prostředí v České republice platné ve zdaňovacím období roku 2012. Analýza je zaměřena především na přímé daně, jejichž dopady jsou následně zobrazeny v komparační studii kapitoly 5. Přímé daně zdaňují příjem či majetek poplatníka. Jsou odváděny příslušnému finančnímu úřadu na základě písemného daňového přiznání poplatníka. Poplatník nemá možnost legálně přenést tuto povinnost na jiný subjekt. Nepřímé daně zdaňují prodej zboží. Přiznává je a odvádí je finančnímu úřadu plátce této daně. Nepřímými jsou nazývány proto, že daň hradí kupující, ale nepodává žádné daňové přiznání a většinou ani nevnímá, že nějakou daň platí.

Význam přímých daní pro příjmovou stránku státního rozpočtu je nesporný (viz obrázek 4). Vlády jednotlivých států ale přesto již několik let snižují zatížení firem v oblasti přímých daní, neboť předpokládají vyšší zisky podniků i při nižších sazbách daně a následné zvyšování daňových výnosů do státního rozpočtu. Země se navíc stává atraktivnější pro zahraniční investory. Následující kapitoly popisují konstrukce jednotlivých výpočtů základu daně a daně z příjmů fyzických osob a právnických osob, daně z nemovitostí a daně silniční. Výnos ze zdanění příjmů daňových subjektů je rozdělen částečně do státního rozpočtu a částečně plyne do rozpočtu příslušných obcí. Výnos daně silniční je příjmem Státního fondu dopravní infrastruktury. Jedinou daní, která zcela směřuje do místních rozpočtů je daň z nemovitostí.³²

3.1 Daň z příjmů právnických osob

Prvním druhem podrobněji analyzovaných přímých daní jsou daně z příjmů, které představují druhý nejvýznamnější příjem do státního rozpočtu. Stát tyto daně vybírá z příjmů fyzických osob a právnických osob (korporací). Jejich právní úprava je zakotvena již zmiňovaným zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších

³² Rozpočtové určení daní. NAKLADATELSTVÍ SAGIT, a.s. *Daňový poradce: Daňové pojmy* [online].

předpisů. Ačkoliv rozlišujeme dva druhy daní z příjmů – daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPFO“ a „DPPO“), tato diplomová práce je primárně zaměřena pouze na zjištění výsledného zdanění podniku daní z příjmů právnických osob.³³

Prostřednictvím daně z příjmů právnických osob jsou zdaňovány (snižovány) zisky společností. Pokud by byla porovnávána výnosnost daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob, v roce 2011 byl procentuální objem financí do státního rozpočtu téměř stejný. Na základě informací z obrázku 4 (viz kapitola 2.4.1) lze tedy konstatovat, že DPPO je v ČR třetí nejvýnosnější daň.

Poplatníky daně z příjmů právnických osob³⁴ jsou dle zákona:

- a) *osoby, které nejsou fyzickými osobami,*
- b) *organizační složky státu,*
- c) *podílové fondy,*
- d) *fondy obhospodařované penzijní společností a transformovaný fond (dále jen „fond penzijní společnosti“).*³⁵

Od daně je osvobozena ústřední banka České republiky a také některé veřejné příspěvkové organizace, které byly zřízeny dle zvláštního právního předpisu. Důležitá je skutečnost, že u poplatníků se sídlem (nebo místem svého vedení) v ČR se daňová povinnost vztahuje na příjmy plynoucí ze zdroje jak na území ČR, tak i ze zahraničí. Oproti tomu u poplatníků se sídlem mimo ČR se daňová povinnost vztahuje pouze na příjmy pocházející ze zdrojů na území ČR.³⁶ Zdaňovacím obdobím této daně je nejčastěji kalendářní rok, může jím být ale i hospodářský rok nebo účetní období. Tato skutečnost je popsána § 17a příslušného zákona.

Dle výkladu § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, jsou **předmětem daně** „*příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání*

³³ je jí věnována druhá část zmiňovaného zákona, tedy § 17 - § 21 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

³⁴ § 17 byl novelizován a nabyl účinnosti 1. ledna 2013

³⁵ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2012, úplná znění platná k 1. 1. 2012.* s. 18.

³⁶ § 17 odst. 2 - 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

s veškerým majetkem (dále jen „příjmy“), není-li dále stanoveno jinak.“³⁷ Výjimky v daném případě tvoří příjmy (situace), které jsou taxativně vymezeny v druhém odstavci stejného zákona.

V návaznosti na ustanovení § 23 až § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, se při výpočtu **základu daně** vychází z účetního výsledku hospodaření u poplatníků vedoucích účetnictví. Následně dochází k úpravě tohoto účetního výsledku hospodaření tak, jak naznačuje tabulka 1. V tabulce je dále popsáno, jakým způsobem lze vypočítat konkrétní a výslednou výši daně, resp. výši daňového přeplatku nebo nedoplatku.

Tabulka 1: Schéma výpočtu daňové povinnosti PO

| |
|--|
| ÚČETNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ |
| - příjmy vyňaté z předmětu daně |
| - příjmy osvobozené |
| - příjmy do základu daně nezahrnované (již zdaněné, zdaněné srážkou) |
| + účetní náklady, které nejsou daňově uznatelné |
| ± další korekce nákladů a výnosů |
| = ZÁKLAD DANĚ |
| - odpočty |
| = ZÁKLAD DANĚ PO SNÍŽENÍ O ODPOČTY (zaokrouhleno na tisíce dolů) |
| * sazba daně 19 % |
| = DAŇ |
| - slevy na dani |
| = DAŇ PO SLEVĚ |
| - zálohy |
| = DAŇOVÝ NEDOPLATEK (PŘEPLATEK) |

Zdroj: ČERNÍKOVÁ, M. *Daňové praktikum finančního manažera*. s. 57.

Dle výkladu § 21 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, se **sazba daně** vztahuje na základ daně, který byl snížen o položky odečitatelné ze základu

³⁷ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2012, úplná znění platná k 1. 1. 2012*. s. 18.

daně dle § 34 téhož zákona a zaokrouhlen na celé tisícikoruny dolů. Pro rok 2012 činí sazba daně z příjmů právnických osob 19 % až na výjimky stanovené v zákoně.

3.1.1 Nejčastější problémy účetních a daňových nákladů

Tato část diplomové práce řeší analýzu a rozbor příčin a dopadů v pojetí účetních a daňových nákladů společností, které se vyskytují v jejich účetních závěrkách. Jedná se o možnost odpisu hmotného či nehmotného majetku a tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku. Získané poznatky z této teoretické části využívá kapitola 5 jako způsoby řešení daných nejtypičtějších problémů a s nimi spojených sporných otázek pro konkrétní zkoumanou účetní jednotku.

Odpisy hmotného a nehmotného majetku

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, umožňuje společnosti zahrnout do výdajů, resp. nákladů, vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů též daňové odpisy majetku sloužícího k podnikání. Právnická osoba ke svému podnikání využívá celou řadu movitého i nemovitého majetku, které se ale samy nespotřebovávají a poměrně dlouhý čas si zachovávají původní vlastnosti. Od stavebních objektů, přes dopravní prostředky, po různá výrobní, kancelářská a další zařízení. Hmotný majetek je definován v § 26 odst. 2 a 3 ZDP.³⁸ Podle ustanovení § 26 odst. 10 ZDP se hmotným majetkem stávají věci uvedené do stavu způsobilého k obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Charakteristickou vlastností hmotného majetku je životnost delší než jeden kalendářní rok. Pokud jeho vstupní cena převýší částku 40 000,- Kč, pak se do výdajů jednorázově promítá pouze příslušná část ceny, a to postupně formou vypočtených odpisů zaokrouhlených na celé koruny nahoru.

Odpisováním se přitom pro účely ZDP rozumí postupné promítání hodnoty majetku do nákladů nutných k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Podnik ale zahrnuje ve svém účetnictví do nákladů v průběhu zdaňovacího období tzv. účetní odpisy, které více

³⁸ Splňuje-li majetek podmínky definice hmotného majetku, neznamená to automaticky, že jej můžeme daňově odepisovat. Hmotný majetek vyloučený z odepisování je uveden v ustanovení § 27 ZDP.

respektují reálnou skutečnost s ohledem na opotřebení daného majetku podniku. Účetní jednotka si sama určí metodu odpisování a sestaví odpisový plán (vnitropodnikovou směrnici), který je podkladem k vyčíslení opravek odpisovaného majetku v průběhu jeho užívání. Dochází tak k odlišnému způsobu odpisování majetku v účetnictví podniku. Může se stát, že např. dlouhodobý majetek evidovaný v účetnictví bude již účetně odepsán, zatímco pro daňové účely bude ještě majetek odpisován a naopak. Jsou-li účetní odpisy menší než daňové odpisy, je rozdíl z daňového hlediska uznáván jako odečet od výsledku hospodaření podniku při výpočtu daňového základu. V opačném případě, jsou-li účetní odpisy větší než daňové odpisy, je nutné o tento rozdíl navýšit výpočet konečného základu daně z příjmů.

Daňové odpisy tak vyjadřují jistou míru opotřebení hmotného majetku, která ale neodpovídá reálné době použitelnosti majetku. Pojem vstupní cena majetku řeší ustanovení § 29 ZDP. Základní způsoby odpisování hmotného majetku jsou dle § 31 a 32 ZDP rovnoměrné a zrychlené. Stanovený způsob odpisování si určuje vlastník majetku³⁹ a nelze jej změnit po celou dobu odpisování. Majetek je třeba zařadit v prvním roce do správné odpisové skupiny, jak naznačuje tabulka 2, dle přílohy č. 1 ZDP, a poté se odpisuje do výše vstupní ceny případně zvýšené vstupní ceny.

Tabulka 2: Minimální doba odpisování

| Odpisová skupina dle přílohy č. 1 ZDP | Doba odpisování |
|---------------------------------------|-----------------|
| 1 | 3 roky |
| 2 | 5 let |
| 3 | 10 let |
| 4 | 20 let |
| 5 | 30 let |
| 6 | 50 let |

Zdroj: ustanovení § 30 odst. 1 ZDP

V dokumentaci na inventárních kartách dlouhodobého majetku je zaznamenáván vždy druh majetku, jeho evidenční číslo, datum a způsob pořízení, datum uvedení do užívání, vstupní cena, změna vstupní ceny (technické zhodnocení), zvolená odpisová skupina, způsob odpisování, uplatněné odpisy v jednotlivých letech, datum a způsob vyřazení. Odpis v plné

³⁹ Toto pravidlo neplatí pro případ povinného pokračování v odpisování započatém původním vlastníkem dle § 30 odst. 10 ZDP.

vypočtené výši lze uplatnit, pokud je majetek evidován ke konci příslušného zdaňovacího období. Výjimkou jsou případy uplatnění tzv. polovičního odpisu dle § 26 odst. 7 ZDP.

Odpisy nehmotného majetku jako jsou např. zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, apod. řeší § 32a ZDP. Pro nehmotný majetek ve smyslu tohoto ustanovení ZDP s oceněním nad 60 000,- Kč, dobou použitelnosti delší než jeden rok a uvedením do užívání platí, že daňový odpis se vypočte dle § 32a odst. 4 a 5 ZDP s přesností na dny nebo na kalendářní měsíce počínaje měsícem následujícím po uvedení do užívání.

Rezervy na opravy hmotného majetku

Rezervu si vytváří právnická osoba, která v budoucnosti očekává velký jednorázový výdaj, který by mohl nepříznivě ovlivnit její pozdější hospodaření. Rezervy jsou vytvářeny obvykle na více let dopředu, mají dlouhodobý charakter. Podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) ZDP se za výdaje považují rezervy tvořené na opravy majetku zaříděného do druhé a vyšší odpisové skupiny, jejichž způsob a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon. Tímto zvláštním zákonem je zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOR“).

Výše tvořené rezervy je stanovena na základě kvalifikované kalkulace jednotlivých prováděných oprav a spotřebovaného materiálu tak, aby nemohla být zjištěná výše rezervy ze strany správce daně zpochybněna. Tyto zákonné rezervy jsou stejně jako odpisy také významným prostředkem daňové optimalizace. Umožňují odložení daňové povinnosti v době tvorby zákonné rezervy. Předpokládané výdaje na opravu hmotného majetku snižují základ daně, přestože nebyly vynaloženy žádné finanční prostředky na jeho opravu. V letech čerpání rezervy na skutečné opravy majetku, na který byla rezerva vytvořena, je nutné dle ustanovení § 4 odst. 1 ZOR výdaje na opravy přednostně uhradit z těchto rezerv. Tyto výdaje budou dále vedeny jako výdaje bez vlivu na zisk, a to do výše vytvořené rezervy.

Výše rezervy se stanoví dle ustanovení § 7 odst. 5 ZOR na hmotný majetek určený k opravě jako podíl rozpočtu výdajů na opravu a počtu let, které uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy, přičemž rok zahájení opravy

se již nepočítá. Vlastní rezerva musí být tvořena minimálně po dobu 2 let. Maximální doba tvorby rezervy se dle tabulky 3 řídí zatříděním majetku do jednotlivých odpisových skupin.

Tabulka 3: Maximální doba tvorby rezervy

| Odpisová skupina dle přílohy č. 1 ZDP | Maximální doba tvorby rezervy |
|---------------------------------------|-------------------------------|
| 2 | 3 roky |
| 3 | 6 let |
| 4 | 8 let |
| 5 a 6 | 10 let |

Zdroj: ustanovení § 7 odst. 9 ZOR

Rezervu na opravy nelze dle ustanovení § 7 odst. 3 ZOR tvořit na technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku, na majetek určený k likvidaci, na opravy v důsledku škody či jiné nepředvídané nebo nahodilé události, na majetek, u něhož jde o pravidelné každoročně se opakující opravy a na majetek, k němuž má vlastnické právo poplatník v konkurzním a vyrovnacím řízení.

ZOR nestanoví poplatníkům povinnost vytvořené rezervy vždy vyčerpat, ani v jaké výši. Pokud ovšem není zahájena oprava nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, rezerva se dle ustanovení § 7 odst. 6 ZOR zruší v tomto následujícím zdaňovacím období, tj. bude o tuto částku v příslušném zdaňovacím období zvýšen základ daně z příjmů. Rezerva nebo její zůstatek se zruší i tehdy, nebude-li vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, v němž byla oprava zahájena. Proto je nutné celou rezervu od zahájení tvorby až po její vyčerpání řádně dokladovat.

Aby vytvářením rezerv nebyla pouze spekulativně odkládána daňová povinnost, je tvorba rezervy podmíněna převodem peněžních prostředků odpovídajících plné výši rezervy připadající na příslušné zdaňovací období na samostatný účet v bance se sídlem na území ČR či jiného členského státu Evropské unie. Tento účet vedený v Kč či eurech přitom musí být určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle § 7 ZOR. Jejich čerpání pak dle ustanovení § 7 odst. 4 ZOR může být realizováno pouze na stanovený účel, na který byla rezerva tvořena. Převod peněžních prostředků na účet v bance musí být proveden vždy nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Pokud k převodu peněz v daném termínu nedojde, rezerva tvořená za příslušné zdaňovací období pozbývá

své daňové účinnosti. Vytvořená rezerva za uplynulá období musí být zrušena. K tomuto zrušení rezervy je přitom nutno přistoupit v období, v němž mělo dojít k převodu peněžních prostředků.

3.2 Daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků

Za osoby s příjmy ze závislé činnosti a jiných funkčních požitků jsou považovány dle § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, fyzické osoby s příjmy, které jim poskytuje zaměstnavatel, kromě těch, které se nezahrnují do základu daně nebo jsou vyňaty ze zdanění dle § 6 odst. 7 téhož zákona a příjmů osvobozených od daně dle § 4 a § 6 odst. 9. Tato činnost je vykonávána podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí. Fyzická osoba obdrží za svoji činnost mzdu, tj. odměnu za práci, která je vypočítána např. na základě délky pracovní doby nebo jiným obdobným způsobem běžným při odměňování osoby v pracovně-právním vztahu. Poplatníkem daně z příjmů ze závislé činnosti je tedy zaměstnanec. Zaměstnavatel označovaný v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, za plátce daně, je pak prostředníkem při odvodech daně z mezd (platů zaměstnanců). Zaměstnavatel je na základě ustanovení § 38j ZDP povinen za své zaměstnance odvést tuto daň v řádné výši včetně vybírání a placení záloh.

Dle § 6 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, jsou za příjmy ze závislé činnosti považovány:

- příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmů je povinen dbát příkazů plátce. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku,
- příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce,
- odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,

- příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává.⁴⁰

Základem daně jsou příjmy ze závislé činnosti navýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění v souhrnné výši 34 %, které je z těchto příjmů povinen platit zaměstnavatel. Takto vypočtený základ daně nazývaný „superhrubá mzda“ je možné snížit o nezdanitelné části základu daně uvedené v § 15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

V roce 2012 platila v České republice jednotná **sazba daně** z příjmů fyzických osob ve výši 15 %. Vypočtená výsledná daň mohla být dále snížena o úlevy ve formě slevy na dani uvedené v § 35 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

3.3 Daň z nemovitostí

Daň z nemovitostí se dělí na daň z pozemků a daň ze staveb. Na základě zjištění z obrázku 4 (viz kapitola 2.4.1) lze obecně o dani z nemovitostí říci, že její podíl do veřejného rozpočtu je v porovnání s některými dalšími daněmi vcelku zanedbatelný.

Daň z pozemků je definována v první části zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Poplatníkem této daně je vlastník pozemku, v případě pronajatých pozemků nájemce pozemku⁴¹. Je-li pozemek ve vlastnictví státu, je daňovým poplatníkem buď organizační

⁴⁰ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2012, úplná znění platná k 1. 1. 2012*. s. 11.

⁴¹ pouze v určitých případech konkrétně vymezených § 3 odst. 2 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

složka státu, nebo státní organizace. Dopadá-li daňová povinnost na více poplatníků, jsou všichni tito spoluvlastníci povinni platit daň solidárně, tedy společně a nerozdílně.⁴²

Dle ustanovení jsou **předmětem daně** všechny pozemky na území ČR, které jsou zachyceny v katastru nemovitostí, přičemž pozemkem je myšlena ohraničená část zemského povrchu zachycena v katastrální mapě a vedena katastrálními úřady. V § 4 daného zákona jsou dále stanovena osvobození od daně z pozemků. Tato problematika je velmi rozsáhlá a jednotlivé nároky osvobození jsou zkoumány individuálně. V souvislosti s určením předmětu této daně existují také situace, které jsou dle příslušného zákona vyňaty z předmětu daně.

Základem daně u pozemků je (mimo případů uvedených v zákoně) skutečná výměra pozemku v m² zjištěná k 1. lednu daného zdaňovacího období.

Sazba daně z pozemků se liší podle typu pozemku a zákon v této souvislosti rozlišuje tři skupiny pozemků. První skupinou pozemků je souhrnně zemědělská půda, kterou lze dále rozčlenit na několik podskupin. Druhou skupinou jsou stavební pozemky a třetí skupinou jsou zastavěné plochy, nádvoří a ostatní plochy. Základem daně je u druhé a třetí skupiny výměra pozemku. Daňová sazba je určena v korunách na 1 m² s tím rozdílem, že u stavebních pozemků se základní sazba ještě vynásobí tzv. daňovým korekčním koeficientem.

Výše korekčního koeficientu je určena na základě počtu obyvatel dané obce. Každá obec má ve své pravomoci tento koeficient zvýšit nebo snížit na základě tzv. obecně závazné vyhlášky obce.

Daň ze staveb je obsahem druhé části zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Poplatníkem daně ze staveb je vlastník této stavby, bytu nebo samostatného nebytového prostoru. V případě stavby, bytu nebo samostatného nebytového prostoru ve vlastnictví státu je poplatníkem státní organizace nebo organizační složka státu. Jedná-li se o stavbu,

⁴² ČERNÍKOVÁ, M. *Daňové praktikum finančního manažera*. s. 73.

byt nebo samostatný nebytový prostor spravovaný Pozemkovým fondem ČR nebo Správou státních hmotných rezerv, poplatníky jsou právě tyto subjekty. Pokud nastane situace, že ke stavbě, bytu nebo samostatnému nebytovému prostoru má vlastnické právo (či právo nájmu) více subjektů, jsou tito poplatníci povinni platit daň solidárně, tedy společně a nerozdílně.⁴³

Z hlediska vymezení **předmětu daně** dle § 7 odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, se za předmět daně považují stavby, které nesou znaky nemovitosti, tedy jsou spojeny pevným základem se zemí, a na které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí.⁴⁴ Dále jsou jako předmět daně považovány stavby, které lze užívat na základě oznámení stavebnímu úřadu, stavby zvláštního charakteru, jako např. věže, stožáry nebo oplocení, a od 1. ledna 2001 jsou za předmět daně považovány také byty a samostatné nebytové prostory.

Základem daně u staveb je, obdobně jako u pozemků, výměra půdorysu nadzemní části stavby v m² zjištěná k 1. lednu daného zdaňovacího období.

Problematika **daňové sazby** je u této daně velmi podobná sazbě daně z pozemků, tedy že sazba daně ze staveb se liší dle typu stavby. Tyto sazby jsou označovány jako základní, protože v některých případech jsou následně násobeny korekčním koeficientem. Tyto případy jsou stanoveny v § 11 odst. 3 písm. a) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

3.4 Daň silniční

Daň silniční je upravena v zákoně č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.⁴⁵

⁴³ ČERNÍKOVÁ, M. *Daňové praktikum finančního manažera*. s. 76.

⁴⁴ platí i pro stavby užívané před vydáním kolaudačního rozhodnutí a také pro stavby postavené v době, kdy nebylo třeba kolaudačního rozhodnutí, resp. souhlasu.

⁴⁵ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2012, úplná znění platná k 1. 1. 2012*. s. 11.

Poplatníkem daně silniční je podle znění § 4 zákona o dani silniční především fyzická nebo právnická osoba, která je zapsána v technickém průkazu vozidla vydaném na území ČR jako jeho provozovatel, nebo je zaměstnavatelem, který vyplácí cestovní náhrady dle příslušného zákona svému zaměstnanci za použití osobního automobilu.

Předmětem této daně jsou veškerá silniční motorová vozidla (a jejich přípojná vozidla) registrovaná a provozovaná v ČR a užívaná k podnikání (nebo jiné samostatně výdělečné činnosti). Dále jsou předmětem daně vozidla určená k přepravě nákladů s celkovou hmotností více než 3,5 tuny bez ohledu na to, zda jsou užívána k podnikání. Situace, kdy dochází k vynětí z předmětu daně či osvobození od daně, jsou vymezeny v § 2 a § 3 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

Základem daně je zdvihový objem motoru v cm³ u osobních automobilů s výjimkou osobních automobilů na elektrický pohon, největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav u ostatních vozidel a součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet náprav u návěsů.⁴⁶

Sazba daně silniční se liší pro jednotlivé daňové základy a je legislativně vymezena v § 6 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁶ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2012, úplná znění platná k 1. 1. 2012.* s. 111.

4 ANALÝZA VYBRANÉ DAŇOVÉ LEGISLATIVY SLOVENSKÉ REPUBLIKY

Přímé daně jsou i ve Slovenské republice pojmem, který označuje zdanění příjmů nebo majetku vztažené jmenovitě k poplatníkovi, tj. fyzické či právnické osobě. Odvádí se na základě písemného daňového přiznání poplatníka opět příslušnému finančnímu úřadu. Význam přímých daní pro příjmovou stránku státního rozpočtu Slovenské republiky je zřejmý z tabulky. Následující kapitoly popisují konstrukce výpočtu základu daně a daně z příjmů fyzických osob a právnických osob, daně z nemovitostí a daně silniční.

4.1 Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob (daň z příjmů právnických osôb) je přímou daní, jinak také nazývanou daň ze zisků společností nebo korporací. Daň se řídí zákonem č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů (dále jen „ZDP-SR“). Definici zdanitelného příjmu a základu daně lze najít mezi základními pojmy v § 2 uvedeného zákona. Zdanitelným příjmem je příjem, který je předmětem daně a není od daně osvobozen podle tohoto zákona ani podle mezinárodní smlouvy.⁴⁷

Předmět daně z příjmů právnické osoby je podle zákona závislý na právní formě poplatníka daně, obecně lze však říci, že se jedná o příjmy plynoucí z poskytování služeb, prodeje zboží nebo majetku právnické osoby, které není podle § 13 ZDP-SR od daně osvobozené. Mezi příjmy osvobozené od daně patří například příjmy státních fondů, příjmy plynoucí z prodeje majetku zahrnutého do konkurzní podstaty, výnosy z kostelních sbírek, dále příjmy obcí a vyšších územních celků z pronájmu a prodeje jejich majetku a další. Předmět daně se dále rozděluje podle účelu, za kterým byla právnická osoba založena, a to buď za účelem podnikání, nebo nikoli.

Základem daně jsou dle § 14 až § 29 ZDP-SR všechny příjmy právnické osoby patřící do společného základu daně a také příjmy, které jsou zdaněné dle speciálního předpisu nebo

⁴⁷ S-EPI s.r.o. *Zákony pre ľudí* [online].

zvláštní sazbou. Výpočet základu daně se stejně jako v České republice odvíjí od výsledku hospodaření. Zdaňovacím obdobím je kalendářní (popř. hospodářský) rok. Při výpočtu konečné daně se stanovený základ daně upravuje o připočitatelné a odpočitatelné položky a následně se vynásobí 19% daňovou sazbou.

Základem daně je rozdíl, o který zdanitelné příjmy převyšují daňové výdaje při respektování věcné a časové souvislosti zdanitelných příjmů a daňových výdajů v příslušném zdaňovacím období, pokud ZDP-SR nestanoví jinak. Detaily ohledně stanovení základu daně z příjmů jsou upraveny v § 17 až § 29 ZDP-SR. Základ daně u poplatníků, kteří vedou účetnictví, je určován na základě výsledku hospodaření, který je dále upravován pro daňové účely.

Mezi příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob podle § 12 ZDP-SR patří např. příjem získaný darováním a dědictvím, podíly na zisku, vypořádací podíl a podíl na likvidačním zůstatku obchodních společností nebo podíl na výsledku podnikání, pokud nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob podle § 3 odst. 2 písm. c) ZDP-SR a jsou vypláceny právnické osobě, příjem z nabytí nových akcií a podílů, jako příjem plynoucí z důvodu jejich výměny při zrušení poplatníka bez likvidace, a to i tehdy, pokud součástí splynutí, sloučení nebo rozdělení společnosti je i majetek společnosti se sídlem v členských státech Evropské unie.

Daňově uznatelné náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jsou uvedeny v ustanoveních § 19 až § 31 ZDP-SR. Základním kritériem jejich daňové uznatelnosti je, že byly prokazatelně vynaloženy poplatníkem a byly věcně a časově souvislé s daným zdaňovacím obdobím.⁴⁸ Pro zamezení dvojího zdanění lze od celkové daňové povinnosti odečíst výši daně zaplacenou v cizině s podmínkou, že daňový poplatník je schopen zaplacení této daně v cizině doložit příslušným potvrzením. Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné náklady patří např. vyplácené dividendy, náklady na technické zhodnocení, úroky z prodlení za pozdní úhradu daní a pojistného na sociální zabezpečení, penále a pokuty (s určitými výjimkami), daň z příjmů právnických osob.

⁴⁸ S-EPI s.r.o. *Zákony pro lidi* [online].

Mezi nejvýznamnější daňově uznatelné náklady patří např. odpisy hmotného a nehmotného majetku, zůstatková hodnota prodaného nebo zlikvidovaného hmotného a nehmotného majetku, cestovní náhrady maximálně do výše nároku podle zvláštních předpisů a stravné při zahraniční pracovní cestě, škody způsobené živelnými pohromami, místní daně a místní poplatek, a poplatky související s činnostmi, ze kterých příjmy podléhají této dani, mzdy a odměny členům statutárních a dozorčích orgánů za práci pro společnost a licenční poplatky.

4.1.1 Nejčastější problémy účetních a daňových nákladů

Tato část diplomové práce řeší pouze analýzu možností odpisu hmotného a nehmotného majetku ve Slovenské republice. Žádný poplatník se sídlem na území Slovenské republiky nemá možnost uplatnit si snížení základu daně z příjmů o částku tvorby rezervy na opravy hmotného majetku.⁴⁹

Odpisy hmotného a nehmotného majetku

Dlouhodobý hmotný majetek patří mezi stálý majetek podniku. Nespotřebovává se jednorázově, ale postupně dochází k jeho opotřebení. Jeho opotřebení je vyjádřené prostřednictvím odpisů v peněžních jednotkách € za určitý časový úsek. Používají se měsíční a roční odpisy. Daňové odpisy se používají pro účely výpočtu daňového základu podniku. Poplatník v prvním roce odpisování zařadí hmotný majetek dle ustanovení § 26 ZDP-SR podle klasifikace produkce a klasifikace staveb do odpisových skupin uvedených v příloze č. 1 ZDP-SR dle následující tabulky 4.

Tabulka 4: Minimální doba odpisování

| Odpisová skupina dle přílohy č. 1 ZDP | Doba odpisování |
|---------------------------------------|-----------------|
| 1 | 4 roky |
| 2 | 6 let |
| 3 | 12 let |
| 4 | 20 let |

Zdroj: ustanovení § 26 odst. 1 ZDP-SR

⁴⁹ MACHÁČEK, I. Porovnání daně z příjmů právnických osob na Slovensku a v České republice v roce 2004. WOLTERS KLUWER ČR, a. s. *Účetní kavárna* [online].

Způsob výpočtu daňových odpisů je ve Slovenské republice upraven v ustanovení § 26 až § 28 ZDP-SR. I zde je možné uplatnit 2 druhy odpisů – rovnoměrný a zrychlený. Pro potřeby daně z příjmů si podnik sám zvolí pro každý nový dlouhodobý majetek způsob, jak se bude majetek odpisovat. Vybraný způsob už potom nesmí měnit po celou dobu odpisování dlouhodobého majetku. Daňové odpisy se počítají obvykle na konci účetního období. Při výpočtu daňového základu k dani z příjmů se zjistí rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Od 1. 1. 2012 podle ustanovení § 27 odst. 2 ZDP-SR v prvním roce odpisování si nemůže poplatník uplatnit daňový odpis v plné roční výši, ale pouze poměrnou část z ročního odpisu v závislosti na počtu měsíců od jeho zařazení do užívání do konce tohoto zdaňovacího období.⁵⁰

4.2 Daň z příjmů ze závislé činnosti

Příjmy ze závislé činnosti (příjmy zo závislej činnosti) jsou vyjmenovány v ustanovení § 5 ZDP-SR. Dani z příjmů ze závislé činnosti podléhají především osoby, které pobírají příjmy plynoucí z pracovně-právního vztahu či obdobného poměru anebo v souvislosti s výkonem závislé činnosti. Zaměstnancem je fyzická osoba, která vykonává činnost uvedenou v § 10b odst. 1 písm. a) a odst. 2 a 3 ZDP-SR.⁵¹ Vyměřovacím základem jsou u zaměstnance příjmy, ze kterých je odvedena daň z příjmů ze závislé činnosti. Příjmy, které jsou vyňaty z povinnosti odvodu daně z příjmů ze závislé činnosti, jsou např. příjem z dohody o brigádě studenta, příjem z dohody o vykonávání práce poživatelů výsluhového důchodu z výsluhového zabezpečení policistů a vojáků, pokud dovršili důchodový věk, příjem poživatelů invalidního výsluhového důchodu z výsluhového zabezpečení policistů a vojáků a příjem poživatelů starobního či invalidního důchodu.

Do vyměřovacího základu zaměstnance vstupují příjmy zdaňované podle § 5 odst. 1 písm. a) až h), j) a k) a odst. 2 a 3 ZDP-SR. Další příjmy podléhající dani z příjmů ze závislé činnosti jsou např. odstupné, náhrada za pracovní či služební pohotovost, příspěvek ze sociálního fondu, příjem zaměstnance v souvislosti s používáním motorového vozidla

⁵⁰ Zákon o dani z príjmov od 01.01.2013. PORADA.SK, s.r.o. *Porada.sk* [online].

⁵¹ Platenie poisťného. VŠEOBECNÁ ZDRAVOTNÁ POISŤOVŇA, a. s. [online].

na služební a soukromé účely, odměna podle zvláštního předpisu v oblasti průmyslových práv, odměna vyplácená při pracovním a životním výročí, odměna vyplácená při skončení pracovního či služebního poměru, při odchodu do starobního důchodu, předčasného starobního a invalidního důchodu.

Na Slovensku je od 1. 1. 2004 zavedena rovná 19% sazba daně z příjmů fyzických osob. Zatímco v České republice je daň vypočítávána z tzv. superhrubé mzdy, na Slovensku je výpočet daně zjednodušen přímým výpočtem z hrubé mzdy. Základ daně po snížení odpočitatelných částek a základních nezdanitelných částek je vynásoben uvedenou sazbou daně a poté je možné ho ještě snížit o tzv. „daňový bonus“ na každé vyživované dítě žijící s poplatníkem v domácnosti.

Základní nezdanitelná položka na poplatníka je pro každý rok novelizována zákonem. Ve zdaňovacím období roku 2012 je tato částka stanovena ve výši 3 644,74 €, což představuje 19,2 násobek platného životního minima na Slovensku. Tato částka je platná, pokud je základ daně nižší nebo roven částce 18 983 €. Částka 18 983 € je 100 násobek sumy platného životního minima. Pokud daňový základ tuto částku převyšuje a nedosáhne na částku 33 561,94 €, pak činí nezdanitelná položka na poplatníka následující výpočet: 8 390,49 – (základ daně/4). Nad částku 33 561,94 € není možné uplatnit žádnou nezdanitelnou částku na poplatníka.⁵²

4.3 Místní daně

S nástupem trendu decentralizace daňové správy a daňové soustavy vznikla ve Slovenské republice nová forma daní – místní daně. Zákon 582/2004 Z. z., o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady, byl vydán 23. září 2004. Součástí tohoto zákona je daň z nemovitostí, daň za psa, daň za užívání veřejného prostranství, daň za ubytování, daň za prodejní automaty, daň za nevýherní hrací

⁵² Daň z příjmu: Nezdanitelné části daňovníka za rok 2012. *Podnikam.sk: On-line magazín o podnikaní* [online].

automaty, daň za vjezd a setrvání motorového vozidla v historické části města, daň z jaderných zařízení a daň z motorových vozidel.⁵³

Vybíráním daní a určováním daňových sazeb jsou pověřeny samosprávní celky a obce, které si dle vlastního uvážení ve všeobecně závazném nařízení také mohou zvolit, které z celkového počtu deseti místních daní budou od daňových poplatníků vybírat a v jaké výši.

4.3.1 Daň z nemovitostí

Daň z nemovitostí (daň z nehnuteľností) je nejvýznamnější ze všech místních daní, zabývá se jí druhá část výše jmenovaného zákona v ustanoveních § 4 až §18. Podle zákona č. 582/2004 Z. z., o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady, je poplatníkem fyzická osoba anebo právnická osoba, která je vlastníkem předmětné nemovitosti, případně je osobou podléhající dani z nemovitostí z jiných zákonem daných důvodů.⁵⁴ Daňové přiznání k dani z nemovitostí je nutné podat na příslušný finanční úřad jen za to zdaňovací období, ve kterém poplatníkovi vznikla daňová povinnost. V následujících letech se daňové přiznání podává pouze, když v průběhu roku nastala změna, která má vliv na výši vyměřené daně, případně pokud došlo k zániku vlastnického práva. Konkrétní výše daňové sazby je stanovována obcemi ve všeobecně závazných nařízeních v závislosti na příslušnosti k jednotlivému územně-samosprávnímu celku⁵⁵ a v závislosti na atraktivnosti lokality se tyto územní celky dále člení a pásma, kde jsou opět sazby daně odlišné.

Daň z nemovitostí je ve Slovenské republice členěna na daň pozemků, daň ze staveb a daň z bytů a nebytových prostor v bytovém domě. Nejdůležitějšími přílohami k daňovému přiznání dokládajícími daňovou povinnost jsou např. rozhodnutí katastru nemovitostí o povolení vkladu, smlouva o převodu nemovitosti, doklad o vyřízení dědického řízení,

⁵³ S-EPI s.r.o. *Zákony pre ľudí* [online].

⁵⁴ IURA EDITION, spol. s r.o. *Elektronická Zbierka zákonov: Informácie zo Zbierky zákonov a vestníkov ministerstiev Slovenskej republiky* [online].

⁵⁵ Slovensko se dělí na 8 územně-samosprávných krajů – Bratislavský, Košický, Prešovský, Nitrianský, Žilinský, Trnavský, Trenčinský a Banskobystrický.

darovací smlouva případně jiné doklady o nabytí nemovitosti či zániku vlastnictví. Z těchto dokumentů jsou pro výpočet výše konečné daně důležité specifikace, mimo všeobecné informace o poplatníkovi, názvu katastrálního území, čísla parcely, právního vztahu, data vzniku daňové povinnosti, data zániku daňové povinnosti, druhu pozemku či stavby, výměry pozemku, zastavěné plochy stavby či podlahové plochy bytu, apod.⁵⁶

Předmětem daně z pozemků jsou pozemky na území Slovenské republiky v členění – orná půda, chmelnice, vinice a ovocné sady; trvalé travnaté porosty; zahrady; lesní pozemky, na kterých jsou hospodářské lesy; rybníky s chovem ryb a ostatní hospodářsky využívané vodní plochy; zastavěné plochy a nádvoří; stavební pozemky a ostatní plochy mimo stavebních pozemků.⁵⁷ Za stavební pozemek je považován pozemek uvedený ve stavebním povolení až do právoplatnosti kolaudačního rozhodnutí na stavbu. Celkovou výměru stavebního pozemku tvoří parcely, jejichž parcelní čísla jsou ve stavebním povolení uvedena.

Základem daně z pozemků je hodnota pozemku, kterou je stanovena jako součin výměry pozemku v m² a hodnoty půdy za 1 m². Roční sazba daně z pozemků je 0,25 %, jinak stanovená ve všeobecně závazném nařízení v členění podle druhu pozemků a katastrálních území. Výsledná daňová povinnost je určena jako součin základu daně a sazby daně.

Předmětem daně ze staveb jsou stavby, které mají jedno nebo víc nadzemních podlaží spojených se zemí pevným základem. Daň ze staveb platí vlastník nemovitosti, správce, nájemce anebo skutečný uživatel těchto staveb na území Slovenska. Daň ze staveb se vztahuje na stavby k bydlení a drobné stavby, které mají doplňkovou funkci k hlavní stavbě, stavby na zemědělskou produkci, skleníky, stavby pro vodní hospodářství, rekreační a zahrádkářské chaty a domky určené k individuální rekreaci, samostatně stojící garáže mimo bytové domy, průmyslové stavby, stavby sloužící energetice, stavebnictví, stavby na ostatní podnikání a na výrobní činnost a ostatní stavby.

⁵⁶ BENKO, J. Daňové priznanie k dani z nehnuteľností 2013. INVENTIC, s.r.o. *Podnikajte.sk: On-line magazín o podnikaní* [online].

⁵⁷ V diplomové práci je uvažován stav platný za zdaňovací období roku 2012. Novelou č. 343/2012 Z. z. byl snížen počet pozemků, jež jsou předmětem daně z pozemků dle § 6 zákona č. 582/2004 Z. z., o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady.

Základem daně ze staveb je výměra zastavěné plochy v m². Zastavěnou plochou se rozumí půdorys stavby na úrovni nejrozšířenější nadzemní části stavby, nezapočítává se do něj přecházející část střešní konstrukce stavby. Sazba daně je 0,033 eura za každý započatý m². Obec si může opět stanovit jinou sazbu daně v členění podle kategorií a katastrálních území. Pokud stavba slouží k více účelům, na které jsou určeny různé sazby daně, základ daně se přepočítá podle poměru podlahové plochy využívané na jednotlivé účely k celkové podlahové ploše stavby. Daň ze staveb se vypočítává jako součin základu daně a roční sazby daně. U vícepodlažních staveb je nutno přičíst součin počtu podlaží a příplatku za nadzemní podlaží.

Byty a nebytové prostory v bytovém domě se zdaňují daní z bytu jen tehdy, pokud byl alespoň jeden byt nebo nebytový prostor v něm odkoupen do vlastnictví fyzické či právnické osoby. Pokud se tak nestalo, bytový dům je zdaněn daní ze staveb. Základem daně je výměra podlahové plochy bytu nebo nebytového prostoru v m². Roční sazba daně je 0,033 eura za každý započatý m² podlahové plochy, jinak ji mohou opět stanovit obce.⁵⁸

Od podávání daňového přiznání daně z nemovitostí jsou ze zákona osvobozeny nemovitosti ve vlastnictví státu, církve, škol a kulturních zařízení. Dále pak nemovitosti ve vlastnictví osob v hmotné nouzi, zdravotně těžce postižených a osob v důchodovém věku. Každá obec si může příslušná ustanovení o osvobození specifikovat ve svém vlastním všeobecně závazném nařízení.⁵⁹

4.3.2 Daň z motorových vozidel

Daň z motorových vozidel (daň z motorových vozidiel, jinak nazývaná také jako „cestná daň“) je speciálním druhem místních daní z toho důvodu, že ji mohou stanovovat pouze vyšší územní celky. Všeobecně závazná nařízení upravující daň z motorových vozidel za rok 2012 byla vydána pro Bratislavský, Trnavský, Nitrianský, Trenčianský, Žilinský, Banskobystrický, Prešovský a Košický kraj. Tato daň je upravena ustanoveními § 84 až

⁵⁸ IURA EDITION, spol. s r.o. *Elektronická Zbierka zákonov: Informácie zo Zbierky zákonov a vestníkov ministerstiev Slovenskej republiky* [online].

⁵⁹ ETREND radi: Daň z nehnuteľností 2013: Ako podať daňové priznanie za byt, stavbu, či pozemok. TREND HOLDING, spol. s r.o.. *eTrend: Reality* [online].

§ 96 zákona č. 582/2004 Z. z., o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady.⁶⁰

Daň z motorových vozidel je povinen priznat v daňovom priznaní a uhradiť poplatník za každé vozidlo kategórie M, N a O, pokiaľ dané vozidlo bolo právnickou či fyzickou osobou použito k podnikaniu či pro jiné vybrané účely podléhající dani z příjmů. Zároveň musí být splněna podmínka, že vozidlo bylo využíváno k podnikání na území Slovenska. Zákon přitom do konce roku 2012 nerozlišoval, zda šlo o vozidlo evidované na Slovensku anebo v zahraničí.⁶¹

Motorová vozidla jsou rozdělena do následujících kategorií:

- M (M1 osobní automobil, M2, M3 autobusy) – motorová vozidla určená k přepravě osob,
- N (N1, N2, N3) – motorová vozidla určená k přepravě nákladu,
- O (O1, O2, O3, O4) – přípojná vozidla.

Jednotlivá vozidla se pro výpočet sazby daně silniční dělí na vozidla nákladní a vozidla osobní. Sazba daně se u osobního vozidla určuje podle zdvihového objemu motoru v cm³. U nákladních vozidel, autobusů a u vozidel používaných v rámci nákladní dopravy (tahače a návěsy) se sazba daně stanovuje podle hmotnosti a počtu náprav.

Předmětem daně nejsou vozidla kategorie - L (motocykl, trojkolka, čtyřkolka), T, C (traktory), R (přípojně vozidlo za traktor), S (tažený vyměnitelný stroj za vozidla kategorie T, C), P (pracovní stroj) a V (ostatní vozidla). Od daně z motorových vozidel jsou zákonem č. 582/2004 Z. z., o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady, osvobozena vozidla vyššího územního celku, vozidla diplomatických osob a konzulárních úřadů.⁶² Na základě rozhodnutí vyšších územních celků mohou být ve všeobecně závazném nařízení od daně osvobozena např. vozidla

⁶⁰ DUBIELOVÁ, V. Daň z motorových vozidiel za rok 2012. INVENTIC, s.r.o. *Podnikajte.sk: On-line magazín o podnikaní* [online].

⁶¹ ETREND radí: Daň z motorových vozidiel 2013. TREND HOLDING, spol. s r.o. *eTrend: Auto biznis* [online].

⁶² PROBST, A. Výpočet dane z motorových vozidiel: Cestná daň - pre rok 2012. PETIT PRESS, a.s. *Sme.sk* [online].

záchranné zdravotní služby, báňské, horské a letecké záchranné služby, požární ochrany, pravidelné autobusové dopravy, vozidla využívané jen v zemědělské a lesní výrobě a vozidla splňující limity úrovně EURO 3, EURO 4 anebo EURO 5.⁶³

⁶³ S-EPI s.r.o. *Zákony pre ľudí* [online].

5 KOMPARAČNÍ STUDIE DAŇOVÉHO ZATÍŽENÍ PODNIKŮ V ČESKÉ A SLOVENSKÉ REPUBLICE

Modelovým příkladem praktické části diplomové práce se stala analýza konstrukce výpočtu některých vybraných přímých daní - daně z nemovitostí, daně silniční a daně z příjmů právnických osob fiktivní společnosti nazvané „X“ za zdaňovací období roku 2012 v České republice a ve Slovenské republice na základě využití veškerých skutečností uvedených v teoretické části. Vzhledem k tomu, že v České republice je oficiální měnou Česká koruna a ve Slovenské republice Euro, je pro převod měn k výpočtu daně v jednotlivých zemích využít oficiální aktuální kurz devizového trhu platný k poslednímu dni roku 2012.⁶⁴ Výsledná daň je vždy v závěru přepočtena dle takto zjištěného kurzu a vyjádřena v Korunách českých.

První výpočty analyzovaných daní jsou věnovány daňovým povinnostem k dani silniční a dani z nemovitostí společnosti „X“ dle právních předpisů platných v České republice a následně s využitím stejných vstupních dat ve Slovenské republice. V další podkapitole praktické části jsou ilustrovány vybrané účetní náklady pro porovnání legislativy České a Slovenské republiky (mzdové náklady, dary, odpisy a rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku modelové společnosti). Vypočtené korekce zdanění jsou vzájemně porovnávány s cílem zjistit odlišnosti a jejich konkrétní výši v jednotlivých státech za daný sledovaný rok 2012. Pro přehlednost jsou získaná data zanesena do tabulek a doplněna interpretací zjištěných výsledků. Praktická část je zakončena výpočtem konečného základu daně a výsledné daně z příjmů právnických osob dané společnosti.

5.1 Vymezení modelové společnosti pro další analýzy

Předmětem podnikání zkoumané společnosti „X“ je výroba, obchod a služby. Sídlo společnosti je v České republice pro potřeby výpočtu především daně z nemovitostí umístěno v hlavním městě Praze – Nové Město a ve Slovenské republice v hlavním městě Bratislavě na území městské části Nové Město. Společnost na adrese sídla vlastní budovu

⁶⁴ ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. *Kurzy devizového trhu* [online].

prodejny, kanceláře, odpovídající skladovací prostory a garáž. Firma zaměstnávala v celém průběhu roku 2012 celkem pět zaměstnanců. Ke své podnikatelské činnosti využívala nákladní vozidlo AVIA 31 a dvě osobní vozidla Renault Megane a Škodu Fabia Combi.

Ve sledovaném roce 2012 dosáhla vybraná společnost výnosů v celkové výši 13 725 300 Kč. K těmto výnosům si dle tabulky 5 ve své účetní závěrce v České republice přiřadila zkoumaná společnost náklady sloužící k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v celkové částce 11 103 234,- Kč. V těchto nákladech byly mimo ostatní provozní náklady zahrnuty částky vypočtené daně z nemovitostí (výpočet je uveden v kapitole 5.2), daně silniční (kapitola 5.3), mzdové náklady (kapitola 5.4.3) a rezerva na opravy dlouhodobého hmotného majetku (kapitola 5.4.2), které jsou dle ZDP daňově uznatelné.

Společnost „X“ sídlící ve Slovenské republice si k výnosům ve výši 13 725 300,- Kč, tj. 545 954,65 €, ve své účetní závěrce zahrnula dle tabulky 5 náklady sloužící k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů částku v celkové výši 11 129 827,- Kč, tj. 442 713,85 €. Součástí těchto nákladů byly rovněž částky vypočtené daně z nemovitostí (výpočet je uveden v kapitole 5.2), daně silniční (kapitola 5.3) a mzdové náklady (kapitola 5.4.3), které jsou dle ZDP-SR daňově uznatelné.

V daňově neuznatelných nákladech měla společnost v roce 2012 v obou zkoumaných zemích zahrnut dar na veřejně prospěšné účely. Při transformaci účetního výsledku hospodaření zkoumané společnosti byl základ daně v kapitole 4.5 upraven o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy, jejichž výpočet je uveden v kapitole 5.4.1 opět nejprve v České a poté ve Slovenské republice. Pro potřeby výpočtů v praktické části je předpokládáno, že daná společnost byla po celé zdaňovací období roku 2012 plátcem daně z přidané hodnoty.

Z následující tabulky 5 je zřejmé, že fiktivní provozní náklady zkoumané společnosti jsou pro potřeby praktické části diplomové práce navrženy jako konstantní jak pro Českou, tak i pro Slovenskou republiku. Daň z nemovitostí, daň silniční, tvorba rezervy a celkové mzdové náklady byly podrobeny analýze dle příslušné národní daňové legislativy.

Tabulka 5: Souhrn daňově uznatelných nákladů v ČR a SR

| | provozní náklady | daň z nemovitostí | daň silniční | tvorba rezervy | mzdové náklady | Σ daňových nákladů |
|---------------|------------------|--------------------|------------------|--------------------|-------------------|--------------------|
| ČR | 6 814 500,- | 26 434,- | 11 700,- | 110 000,- | 4 140 600,- | 11 103 234,- |
| SR | 6 814 500,- | 128 865,- | 8 797,- | 0,- | 4 177 665,- | 11 129 827,- |
| Rozdíl | 0,- | - 102 431,- | + 2 903,- | + 110 000,- | - 37 065,- | - 26 593,- |

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky 5 je zřejmé, že fiktivní společnost sídlící ve Slovenské republice si k výnosům ve výši 13 725 300,- Kč zahrne za zdaňovací období roku 2012 náklady sloužící k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů vyšší o částku 26 593,- Kč oproti České republice.

5.2 Komparace daně z nemovitostí

Daň z nemovitostí u modelové společnosti v České republice

Fiktivní společnost „X“ vlastní budovu s garáží umístěné v hlavním městě Praze – Nové Město včetně přilehlých pozemků (katastrální území číslo 727181). V prvním nadzemním podlaží má umístěnu prodejnu a skladovací prostory. V druhém nadzemním podlaží má společnost kanceláře určené k provozním a administrativním účelům. Společnost dále vlastní a užívá zděnou samostatnou garáž určenou k parkování tří služebních vozidel. Pozemek ve vlastnictví firmy má rozlohu celkem 2 710 m². Zastavěná plocha pozemku je dána půdorysem budovy společnosti o výměře 870 m² a půdorysem garáže o výměře 320 m². Z důvodu existence budovy a garáže, jenž jsou předmětem daně ze staveb, nejsou pozemky, na nichž jsou tyto stavby umístěny, předmětem daně z pozemků dle ustanovení § 2 odst. 2 písm. a) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí (dále jen „DZN“). Ke stavbám patří i přilehlé zpevněné plochy s výměrou 1 520 m², které společnost využívá k zajištění možnosti parkování svých zákazníků. Podle platných právních předpisů je koeficient u pozemků i staveb v Praze – Nové Město stanoven ve výši 1,5.⁶⁵ Vzhledem k tomu, že dle ustanovení § 6 odst. 4 DZN je přiřazení místního koeficientu pouze u sazby daně ze stavebních pozemků, nebude tímto koeficientem násobena zpevněná plocha pozemku společnosti.

⁶⁵ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ ČR. *Daňový portál: Elektronické služby finanční správy ČR* [online].

Výpočet daně z nemovitostí v České republice

| | | | |
|--|----------------------|---|-------------|
| Zpevněné plochy | 1 520 m ² | | |
| sazba daně dle § 6 odst. 2, písm. a), bod 2. DZN | * 5,00 Kč | = | 7 600,- Kč |
| | | | |
| Budova prodejny, kanceláře a skladovací prostory | 870 m ² | | |
| sazba daně dle § 11 odst. 1, písm. d), bod 3. DZN | * 10,00 Kč | | |
| zvýšení za druhé nadzemní podlaží dle § 11 odst. 2 DZN | * 10,75 | | |
| koeficient | * 1,5 | | |
| sazba daně zaokrouhlená na 2 desetinná místa (10,75 * 1,5) = 16,13 | | | |
| výpočet | | = | 14 034,- Kč |
| | | | |
| Garáž | 320 m ² | | |
| sazba daně dle § 11 odst. 1, písm. d), bod 3. DZN | * 10,00 Kč | | |
| koeficient | * 1,5 | = | 4 800,- Kč |

Výsledná daň z nemovitostí (7 600 + 14 034 + 4 800) = 26 434,- Kč

Výpočtem daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2012 bylo zjištěno, že výsledná daň z nemovitostí v České republice u sledované společnosti „X“ činí celkem 26 434,- Kč.

Daň z nemovitostí u modelové společnosti ve Slovenské republice

I v hlavním městě Slovenské republiky Bratislavě vlastní sledovaná společnost „X“ budovu s garáží včetně přilehlých pozemků. Opět má v prvním nadzemním podlaží umístěnu prodejnu a skladovací prostory a v druhém nadzemním podlaží má kanceláře určené k provozním a administrativním účelům. Společnost má dále v osobním vlastnictví zděnou samostatnou garáž určenou k parkování tří služebních vozidel. Pozemek ve vlastnictví firmy má rozlohu celkem 2 710 m². Zastavěná plocha pozemku je dána půdorysem budovy společnosti o výměře 870 m² a půdorysem garáže o výměře 320 m². Pozemky, na nichž jsou umístěny budovy a garáže, nejsou předmětem daně z pozemků. Ke stavbám patří přilehlé zpevněné plochy s výměrou 1 520 m², které společnost využívá k zajištění možnosti parkování svých zákazníků. Roční sazba daně je v Bratislavě

rozdělena do tří pásem. Společnost sídlí na území městské části Nové Město, proto náleží do prostředního 2. pásma.⁶⁶

Daň z pozemků je ve Slovenské republice legislativně upravena jednotnou daňovou sazbou ve výši 0,25 %. Ta však je u 2. pásma v Bratislavě – Nové Město zvýšena obecně závaznou vyhláškou na 1,15 %. Základem daně ze zpevněné plochy je součin výměry pozemku v m² a uvedené sazby daně.

U daně ze staveb je stanovena jednotná sazba daně pro všechny typy staveb 0,033 eur za každý započatý m² zastavěné plochy. Obce mohou sazbu opět upravit, proto v Bratislavě – Nové Město je sazba daně zvýšena u budov určených pro podnikatelskou činnost na 4 € za m² a u garáže na 1,5 € za m². U vícepodlažních staveb je sazba navýšena na maximální hranici 0,33 € za každý započatý m² zastavěné plochy.

Výpočet daně z nemovitostí ve Slovenské republice

| | | |
|--|----------------------|-----------------------|
| Zpevněné plochy | 1 520 m ² | |
| sazba daně | * 1,15 | = 17,48 € |
| | | |
| Budova prodejny, kanceláře a skladovací prostory | 870 m ² | |
| sazba daně | * 4 € | = 3 480 € |
| zvýšení za druhé nadzemní podlaží | * 1,33 | = 4.628,4 € |
| | | |
| Garáž | 320 m ² | |
| sazba daně | * 1,5 € | = 480 € |
| | | |
| Součet daně z pozemků a staveb (17,48 + 4 628,4 + 480) | | = 5 125,88 € |
| zaokrouhleno na eurocenty dolů | | = 5 125,88 € |
| Výsledná daň z nemovitostí | | = 5 125,88 € |
| přepočet měny (5 125,88 * 25,14) | | = 128 865,- Kč |

⁶⁶ GABROVÁ, I. Sadzby dane z nehnuteľností na rok 2013. *Bratislava - Servis pre občana* [online].

Výpočtem daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2012 bylo zjištěno, že výsledná daň z nemovitostí ve Slovenské republice u sledované společnosti „X“ činí celkem 5 126 €, tj. 128 865,- Kč.

Tabulka 6: Srovnání daně z nemovitostí v ČR a SR

| | |
|---------------------|--------------------|
| Česká republika | 26 434,- |
| Slovenská republika | 128 865,- |
| Rozdíl | - 102 431,- |

Zdroj: Vlastní zpracování

Jestliže je předpoklad, že společnost „X“ používala ke své podnikatelské činnosti v hlavním městě budovu prodejny se skladovacími prostory a kanceláři s oddělenou garáží včetně přilehlých pozemků, pak celková daň z nemovitostí je ve Slovenské republice vyšší o 102 431,- Kč.

5.3 Komparace daně silniční

Daň silniční u modelové společnosti v České republice

Společnost „X“ používala ke své podnikatelské činnosti nákladní vozidlo AVIA 31, a dvě osobní vozidla Renault Megane a Škodu Fabia Combi. Nákladní vozidlo AVIA 31 má dvě nápravy, celkovou hmotnost 5 990 kg a bylo v České republice poprvé registrováno 31. 10. 1985. Dle ustanovení § 6 odst. 8 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční (dále jen „DSL“), u vozidel registrovaných v České republice do 31. 12. 1989 se sazba daně zvyšuje o 25 %. Toto vozidlo bylo k podnikání využíváno 5 měsíců. Dle ustanovení § 2 DSL je toto vozidlo předmětem daně silniční, a to bez ohledu na to, zda je používáno k podnikání, neboť se jedná o vozidlo s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny. Osobní vozidlo Renault Megane má zdvihový objem motoru 1 461 cm³ a poprvé bylo registrováno 29. 12. 2008. Osobní vozidlo Škoda Fabia Combi má zdvihový objem motoru 1 198 cm³, datum první registrace 27. 9. 2007. Obě osobní vozidla byla v souvislosti s podnikáním používána společností v roce 2012 po dobu 12 měsíců. Vzhledem k tomu, že žádné z vozidel nesplňuje ustanovení § 6 odst. 6 DSL, nevzniká společnosti nárok na možnost snížení sazby daně.

Výpočet daně silniční v České republice

Nákladní vozidlo AVIA 31, 2 nápravy, hmotnost nad 5 t do 6,5 t

| | | |
|--------------------------------|------------|--------------|
| sazba daně dle § 6 odst. 2 DSL | 6 000,- Kč | |
| zvýšení dle § 6 odst. 8 DSL | * 1,25 | = 7 500,- Kč |

Osobní vozidlo Renault Megane, zdvihový objem motoru nad 1250 cm³ do 1500 cm³

| | |
|--------------------------------|--------------|
| sazba daně dle § 6 odst. 1 DSL | = 2 400,- Kč |
|--------------------------------|--------------|

Osobní vozidlo Škoda Fabia Combi, zdvihový objem motoru nad 800 cm³ do 1250 cm³

| | |
|--------------------------------|--------------|
| sazba daně dle § 6 odst. 1 DSL | = 1 800,- Kč |
|--------------------------------|--------------|

Výsledná daň silniční (7 500 + 2 400 + 1 800) = 11 700,- Kč

Výpočtem daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2012 bylo zjištěno, že výsledná daň silniční v České republice u sledované společnosti „X“ činí celkem 11 700,- Kč.

Daň silniční u modelové společnosti ve Slovenské republice

Na Slovensku jsou shodně stejně jako v České republice rozlišovány a zdaňovány osobní a nákladní vozidla. Pro účely komparace této daně je pouze důležité, že odlišnost ve výpočtu silniční daně na Slovensku je dána místem, kde jsou vozidla zaregistrovaná. Společnost sídlí v hlavním městě Bratislavě, proto jsou sazby silniční daně platné dle všeobecného závazného nařízení pro Bratislavský kraj.⁶⁷ Společnost „X“ zde využívala ke své podnikatelské činnosti po dobu 5 měsíců nákladní vozidlo AVIA 31 s celkovou hmotností 5 990 kg s dvěma nápravami, a v průběhu všech měsíců roku 2012 dvě osobní vozidla Renault Megane se zdvihovým objemem motoru 1 461 cm³ a Škodu Fabia Combi se zdvihovým objemem motoru 1 198 cm³. Ani ve Slovenské republice žádné z vozidel nesplňuje ustanovení nároku na možnost snížení sazby daně.

⁶⁷ Daň z motorových vozidiel: Sadzby dane z motorových vozidiel pre rok 2012. *Podnikam.sk: On-line magazín o podnikaní* [online].

Výpočet daně silniční ve Slovenské republice

Nákladní vozidlo AVIA 31, hmotnost nad 4 t do 6 t

| | | |
|----------------------------|----------|------------|
| sazba daně | 335,93 € | |
| měsíční sazba daně | / 12 | = 27,99 € |
| vozidlo využíváno 5 měsíců | * 5 | = 139,97 € |

Osobní vozidlo Renault Megane, zdvihový objem motoru nad 1200 cm³ do 1500 cm³

| | |
|------------|------------|
| sazba daně | = 121,77 € |
|------------|------------|

Osobní vozidlo Škoda Fabia Combi, zdvihový objem motoru nad 900 cm³ do 1200 cm³

| | |
|------------|-----------|
| sazba daně | = 88,18 € |
|------------|-----------|

Součet daně z nákladních a osobních vozidel (139,97 + 121,77 + 88,18) = 349,92 €

zaokrouhleno na eurocenty dolů = 349,92 €

Výsledná daň silniční = 349,92 €

přepočet měny (349,92 * 25,14) = 8 797,- Kč

Výpočtem daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2012 bylo zjištěno, že výsledná daň silniční ve Slovenské republice u vybrané společnosti „X“ činí celkem 349,92 €, tj. 8 799,- Kč.

Tabulka 7: Srovnání daně silniční v ČR a SR

| | |
|---------------------|------------------|
| Česká republika | 11 700,- |
| Slovenská republika | 8 797,- |
| Rozdíl | + 2 903,- |

Zdroj: Vlastní zpracování

Jestliže je předpoklad, že daná společnost „X“ používala ke své podnikatelské činnosti po dobu 5 měsíců nákladní vozidlo AVIA 31, a v průběhu celého roku dvě osobní vozidla Renault Megane a Škodu Fabia Combi, pak celková daň silniční je ve Slovenské republice nižší o 2 903,- Kč. Na tento rozdíl má vliv poznatek, že u nákladního vozidla AVIA 31, i když bylo ve Slovenské republice poprvé registrováno 31. 10. 1985, se sazba daně nezvyšuje jako v případě České republiky a zároveň je toto vozidlo předmětem daně silniční po dobu pouze 5 měsíců, tj. po dobu, kdy bylo skutečně k podnikání využíváno.

5.4 Komparace možností optimalizace daně z příjmů právnických osob

Každý poplatník, tedy i sledovaná společnost „X“, má nárok si za určitých podmínek upravit základ daně a tím optimalizovat svoji daňovou povinnost. Tato část diplomové práce se zabývá přehledným popisem postupné optimalizace výsledné daně z příjmů na základě právních předpisů platných pro zdaňovací období roku 2012. Je třeba mít na paměti, že každý náklad, který společnost uplatní jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 ZDP, je poplatník povinen hodnověrně prokázat listinnými či jinými důkazními prostředky. Jelikož se může jednat o vysoké částky, je nutné vést pečlivou evidenci výše a účelového využití každé takové položky.

Z ustanovení § 24 odst. 1 ZDP vyplývá, že mezi daňově uznatelnými náklady a výnosy z veškeré činnosti společnosti by měl existovat přímý a bezprostřední vztah, jehož posouzení je někdy velmi problematické a důkazní břemeno nese poplatník. Ustanovení § 24 odst. 2 ZDP obsahuje výčet výdajů (nákladů) sloužících k dosahování, zajišťování a udržování zdanitelných příjmů (výnosů), u kterých se daná podmínka automaticky považuje za splněnou. Pokud by k těmto účelům byly náklady využity jen částečně, tak jejich daňová uznatelnost je možná pouze v poměrné výši stanovené podle vhodného kritéria. Je důležité též podotknout, že ne každý výdaj podnikatele splňuje požadavky uvedené v ustanoveních § 24 až § 33 ZDP. Demonstrativní výčet daňově neuznatelných výdajů je uveden v § 25 odst. 1 ZDP.

Podle § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb, o účetnictví, v návaznosti na § 23 odst. 1 ZDP je třeba účtovat o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisejí, přitom o veškerých nákladech (a výnosech) se účtuje bez ohledu na okamžik jejich zaplacení. Náklady (výnosy), které se týkají běžného období, by měly být v tomto období také zaúčtovány bez ohledu na to, že k výdaji (příjmu) dojde až v příštím období. Naopak náklady (výnosy), které se týkají budoucích období, by měly být zaúčtovány do nákladů (výnosů) příštích období bez ohledu na to, že k výdaji (příjmu) došlo již v běžném období. Opomenutím výše uvedeného principu dochází k porušování účetních zásad časové a věcné srovnatelnosti nákladů a výnosů a věrného zobrazení

skutečnosti a může přitom rovněž docházet k podhodnocení či nadhodnocení účetních i daňových nákladů a výnosů.

5.4.1 Odpisy hmotného majetku

Odpisy hmotného majetku u modelové společnosti v České republice

Pro účely výpočtu daně z příjmů právnických osob je nutné upravit výsledek hospodaření o rozdíl účetních a daňových odpisů, neboť společnost „X“ uplatňuje v průběhu roku jako náklad ovlivňující účetní výsledek hospodaření odpisy účetní v celkové výši 79 900,- Kč, které se stanovují dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů mohou být pouze odpisy daňové vypočtené dle ZDP.

Fiktivní modelová společnost „X“ může využít možnosti „daňového odpisu“ budovy, odpisu nově pořízené výpočetní techniky a odpisu obráběcího a tvářecího stroje. Budova s prodejnou, kanceláří a skladovacími prostory a garáž byly již v předchozích letech odpisovány, proto je v následujících letech nutné pokračovat v započatém rovnoměrném odpisování. Vstupní cena nemovitostí, tj. budovy a garáže, činila celkem 1 200 000,- Kč dle kupní smlouvy z roku 2005. Dle přílohy č. 1 ZDP byla budova zařazena do 5. odpisové skupiny. Dle § 31 odst. 7 ZDP je roční odpis při rovnoměrném odpisování ze vstupní ceny roven výši jedné setiny součinu jeho vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby. Roční odpisová sazba v 5. odpisové skupině je vyjádřena v § 31 odst. 1 ZDP odpisovou sazbou 3,4.

Obráběcí a tvářecí stroj byl pořízen v roce 2009 za pořizovací cenu 198 800,- Kč bez DPH a byl zařazen do 2. odpisové skupiny dle přílohy č. 1 ZDP s dobou odpisování 5 let. Společnost se opět rozhodla pro výpočet rovnoměrného ročního odpisu. Daňová sazba dle § 31 odst. 1 ZDP v dalších letech odpisování ve 2. odpisové skupině je 22,25.

Osobní přenosný počítač byl pořízen dne 4. 11. 2012 za pořizovací cenu 54 600,- Kč bez DPH. Notebook byl zařazen do 1. odpisové skupiny dle přílohy č. 1 ZDP s dobou odpisování 3 roky. Společnost se rozhodla pro výpočet zrychleného ročního odpisu počítače dle § 32 odst. 2 písm. a) ZDP, který je stanoven jako podíl jeho vstupní ceny

a přiřazeného koeficientu. Odpisová sazba dle § 32 odst. 1 ZDP v 1. roce a 1. odpisové skupině je 3.

Výpočet odpisů hmotného majetku v České republice

| | | |
|--|----------------|---------------|
| Vstupní cena nemovitostí | 1 200 000,- Kč | |
| sazba dle dané odpisové skupiny | 3,4 | |
| odpis dle § 31 odst. 7 ZDP ($1\,200\,000 / 100 * 3,4$) | | = 40 800,- Kč |

| | | |
|---|--------------|---------------|
| Vstupní cena stroje | 198 800,- Kč | |
| sazba dle dané odpisové skupiny | 22,25 | |
| odpis dle § 31 odst. 7 ZDP ($198\,800 / 100 * 22,25$) | | = 44 233,- Kč |

| | | |
|--|-------------|---------------|
| Vstupní cena počítače | 54 600,- Kč | |
| sazba dle dané odpisové skupiny | 3 | |
| odpis dle § 32 odst. 2 ZDP ($54\,600 / 3$) | | = 18 200,- Kč |

Výsledná výše daňových odpisů (40 800 + 44 233 + 18 200) = 103 233,- Kč

Výpočtem bylo zjištěno, že celková výše daňových odpisů za zdaňovací období roku 2012 v České republice činí celkem 103 233,- Kč.

účetní odpisy = 79 900,- Kč

rozdíl daňových a účetních odpisů (103 233 – 79 900) = 23 333,- Kč

Vzhledem k tomu, že částka účetních odpisů je nižší než vypočtené daňové odpisy za zdaňovací období roku 2012 může si společnost „X“ při výsledné transformaci účetního výsledku hospodaření o zjištěný rozdíl ve výši 23 333,- Kč snížit základ daně v České republice.

Odpisy hmotného majetku u modelové společnosti ve Slovenské republice

Zkoumaná společnost „X“ může i ve Slovenské republice využít možnosti odpisu budovy, nově pořízené výpočetní techniky a obráběcího a tvářecího stroje, které i zde je nutno

zařadit do příslušné odpisové skupiny. Způsob a princip odpisování podléhá zákonu č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů. Hmotný odpisovaný majetek je vymezen od hranice pořizovací ceny 1 700 €. ⁶⁸ Oproti České republice, kde je šest odpisových skupin, došlo ve Slovenské republice k zúžení počtu odpisových skupin na čtyři. Přestože základ této daňové optimalizace vychází ze stejného principu jako v České republice, je značně jednodušší. Také ve Slovenské republice je možnost rovnoměrného a zrychleného odpisování, proto je u budovy prodejny, obráběcího stroje a osobního počítače opět nutné i v následujících letech pokračovat v započatém rovnoměrném odpisování.

Vstupní cena nemovitostí činila 1 200 000,- Kč, tj. 47 732,7 €. Dle přílohy č. 1 ZDP-SR byla budova zařazena do 4. odpisové skupiny. Roční odpis při rovnoměrném odpisování ze vstupní ceny je roven podílu jeho vstupní ceny a přiřazenému počtu let odpisování, který je určen pro 4. odpisovou skupinu dvacet let.

Obráběcí a tvářecí stroj byl pořízen v roce 2009 za pořizovací cenu 198 800,- Kč bez DPH, tj. 7 907,72 €, a byl zařazen do 2. odpisové skupiny dle přílohy č. 1 ZDP-SR s dobou rovnoměrného odpisování 6 let. Roční odpis je taktéž roven podílu vstupní ceny a přiřazenému počtu let odpisování.

Osobní přenosný počítač byl pořízen dne 4. 11. 2012 za pořizovací cenu 54 600,- Kč bez DPH, tj. 2 171,84 €. Notebook byl zařazen stejně jako v České republice do 1. odpisové skupiny dle přílohy č. 1 ZDP-SR s dobou odpisování 4 roky. Společnost uplatnila taktéž výpočet zrychleného ročního odpisu počítače stanovený jako podíl jeho vstupní ceny a přiřazeného koeficientu, který činí pro 1. odpisovou skupinu 4. Dle nového ustanovení ZDP-SR za zdaňovací období roku 2012 v prvním roce odpisování si nemůže poplatník uplatnit daňový odpis v plné roční výši, ale pouze poměrnou část z ročního odpisu v závislosti na počtu měsíců počínaje měsícem, kdy byly splněny podmínky dle § 26 odst. 9 ZDP-SR. Vzhledem k tomu, že společnost „X“ zařadila ihned po koupi počítač do užívání, má možnost uplatnit si poměrnou část z ročního odpisu za měsíce listopad a prosinec. ⁶⁹

⁶⁸ Čo patrí medzi hmotný majetok. FINANCE MEDIA SK, s.r.o. *Finance.sk* [online].

⁶⁹ Zákon o dani z příjmů od 01.01.2013. PORADA.SK, s.r.o. *Porada.sk* [online].

Výpočet odpisů hmotného majetku ve Slovenské republice

| | | |
|-----------------------------------|----------------|-------------|
| Vstupní cena nemovitostí | 1 200 000,- Kč | |
| přepočet měny (1 200 000 / 25,14) | 47 732,7 € | |
| odpis | / 20 | = 2 387,- € |

| | | |
|---------------------------------|--------------|-------------|
| Vstupní cena stroje | 198 800,- Kč | |
| přepočet měny (198 800 / 25,14) | 7 907,72 € | |
| odpis | / 6 | = 1 318,- € |

| | | |
|---|-------------|----------|
| Vstupní cena počítače | 54 600,- Kč | |
| přepočet měny (54 600 / 25,14) | 2 171,84 € | |
| odpis (2 171,84 / 4) | 542,96 € | |
| poměrná část z ročního odpisu (542,96 / 12 * 2) | | = 91,- € |

Výsledná výše daňových odpisů (2 387 + 1 318 + 91) = 3 796,- €

přepočet měny (3 796 * 25,14) = 95 431,- Kč

Výpočtem bylo zjištěno, že celková výše daňových odpisů za zdaňovací období roku 2012 ve Slovenské republice činí celkem 3 796 €, tj. 95 431,- Kč.

Pro účely výpočtu daně z příjmů právnických osob je nutné i ve Slovenské republice upravit výsledek hospodaření o rozdíl účetních a daňových odpisů, neboť společnost „X“ uplatňuje v průběhu roku jako náklad ovlivňující základ daně účetní odpisy v celkové výši 3 178 €, tj. 79 900,- Kč stejně jako v České republice.

účetní odpisy = 3 178,- €

rozdíl daňových a účetních odpisů (3 796 – 3 178) = 618,- €

Vzhledem k tomu, že částka účetních odpisů je nižší než vypočtené daňové odpisy za zdaňovací období roku 2012, může si společnost „X“ při výsledné transformaci účetního výsledku hospodaření o zjištěný rozdíl ve výši 618,- €, tj. 15 537,- Kč, snížit základ daně ve Slovenské republice.

Tabulka 8: Srovnání vypočtených daňových odpisů v ČR a SR

| | |
|---------------------|------------------|
| Česká republika | 103 233,- |
| Slovenská republika | 95 431,- |
| Rozdíl | + 7 802,- |

Zdroj: Vlastní zpracování

Za předpokladu, že si daná společnost „X“ sníží výsledek hospodaření o odpis budovy se vstupní cenou 1 200 000,- Kč, nově pořízené výpočetní techniky se vstupní cenou 54 600,- Kč a obráběcího a tvářecího stroje se vstupní cenou 198 800,- Kč, pak celkové daňové odpisy jsou ve Slovenské republice nižší o částku 7 802,- Kč. Na celkovém srovnání rozdílu ve výši daňových odpisů se projevila skutečnost, že nově bylo ve Slovenské republice zavedeno snížení možnosti odpisu osobního přenosného počítače v prvním roce odpisování pouze na poměrnou část z ročního odpisu. Přesto je zřetelný i vliv rozdílnosti odpisu nemovitostí, které jsou v České republice odpisovány 30 let a ve Slovenské republice pouze 20 let.

5.4.2 Tvorba rezervy na opravy hmotného majetku

Tvorba rezervy u modelové společnosti v České republice

Jedná se v podstatě o legislativně umožněné odložení daňové povinnosti do následujících let při potřebě vytvořit disponibilní zdroj na financování budoucí opravy majetku. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, vylučuje, aby byla rezerva tvořena na majetek, který je zařazen do 1. odpisové skupiny dle přílohy č. 1 ZDP. Proto společnost „X“ nemůže vytvářet rezervu na osobní počítač. Vzhledem k havarijnímu stavu střechy se společnost rozhodla vytvořit rezervu na opravu budovy, která je zařazena do 5. odpisové skupiny s dobou odpisování 30 let. Předpoklad zahájení opravy budovy je v roce 2015. Podle rozpočtu a kvalifikovaného odhadu budou náklady na opravu činit celkem 330 000,- Kč. Částka tvorby rezervy, kterou je možné uplatnit v daném roce, je rovna podílu předpokládané ceny oprav ve výši 330 000,- Kč a počtu let tvorby dané rezervy.

Výpočet tvorby rezervy na opravu hmotného majetku v České republice

Náklady na opravu nemovitosti celkem 330 000,- Kč

počet let tvorby rezervy 3

Výsledná výše tvorby rezervy dle § 7 odst. 5 ZOR (330 000 / 3) = 110 000,- Kč

Výpočtem bylo zjištěno, že společnost „X“ si může do svých nákladů ovlivňujících základ daně v České republice uplatnit jako daňový náklad roku 2012 tvorbu rezervy ve výši 110 000,- Kč. ZOR nestanoví poplatníkům jak povinnost vytvořené rezervy vždy vyčerpat, tak výši vlastního čerpání. Pokud ovšem poplatník nezahájí opravu nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, rezerva se dle ustanovení § 7 odst. 6 ZOR zruší v tomto následujícím zdaňovacím období, tj. bude o tuto částku v příslušném zdaňovacím období zvýšen základ daně z příjmů. Pokud by tedy oprava nebyla nejpozději v roce 2016 zahájena, musela by být zrušena ve prospěch příjmů ovlivňujících základ daně za toto zdaňovací období, a to na základě ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 7. ZDP. Daňová účinnost tvorby rezervy roku 2012 na opravu budovy je ale podmíněna převodem těchto peněžních prostředků na samostatný účet v bance se sídlem na území České republiky či jiného členského státu EU určený výhradně pro ukládání prostředků rezerv.

Tvorba rezervy u modelové společnosti ve Slovenské republice

Od roku 2004 právnická ani fyzická osoba se sídlem na území Slovenské republiky nemá možnost uplatnit si snížení základu daně z příjmů právnických osob o částku tvorby rezervy na opravy hmotného majetku.⁷⁰

Tabulka 9: Srovnání snížení základu daně z důvodu tvorby rezervy v ČR a SR

| | |
|---------------------|--------------------|
| Česká republika | 110 000,- |
| Slovenská republika | 0,- |
| Rozdíl | + 110 000,- |

Zdroj: Vlastní zpracování

⁷⁰ MACHÁČEK, I. Porovnání daně z příjmů právnických osob na Slovensku a v České republice v roce 2004. WOLTERS KLUWER ČR, a. s. *Účetní kavárna* [online].

Je-li předpokládáno, že fiktivní společnost „X“ v roce 2012 tvořila rezervu na opravu střechy budovy prodejny, pak možnost odečíst si tvorbu rezervu na opravu hmotného majetku je v České republice vyšší o celou částku 110 000,- Kč.

5.4.3 Mzdové náklady

Mzdové náklady u modelové společnosti v České republice

Mzdové náklady jsou velmi podstatnou položkou, která je dle ZDP výdajem nutným na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Česká republika spolu se Slovenskou patří mezi několik málo zemí, kde je v současnosti v oblasti daně z příjmů fyzických osob zavedena rovná sazba. V České republice představuje sazba daně z příjmů fyzických osob 15 %. Zaměstnanci jsou považováni za fyzické osoby s příjmy ze závislé činnosti, které jim poskytuje společnost jako zaměstnavatel. Činnost zaměstnanců není vykonávána nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností, ale podle pokynů zaměstnavatele, který vyplácí odměnu za vykonanou práci. Zaměstnanec obdrží za svoji činnost mzdu, která je vypočítána např. na základě délky pracovní doby nebo jiným obdobným způsobem běžným při odměňování osoby v pracovně-právním vztahu. Výpočet zdanění mzdy je (na rozdíl od Slovenské republiky) v České republice od roku 2008 u zaměstnanců prováděn z tzv. superhrubé mzdy, která představuje hrubou mzdu navýšenou o pojistné placené zaměstnavatelem za zaměstnance, proto ve skutečnosti činí odvod 20,1 % reálného zdanění.

Společnost „X“ zaměstnávala v celém průběhu roku 2012 celkem pět zaměstnanců. Výpočet celkových nákladů za práci zaměstnanců se skládá z výdajů na hrubou mzdu a pojistné placené zaměstnavatelem za zaměstnance. Propočet těchto mzdových nákladů je rozdělen na dva případy. V prvním případě nazvaném „*zaměstnanec na vedoucí pozici*“ je uvažován vedoucí pracovník společnosti s roční hrubou mzdou ve výši celkem 890 000 Kč. Ve druhém příkladu nazvaném „*podřízený zaměstnanec*“ jsou vypočítány mzdové náklady za zaměstnance, který nezastává vedoucí pozici a tudíž je plat zbylých čtyř zaměstnanců nižší, neboť mají roční hrubou mzdu ve výši celkem 550 000,- Kč. Celkové mzdové náklady pak budou představovat součet prvního příkladu a čtyřnásobek

mzdových nákladů na „podřízeného zaměstnance“. Pro modelové zjednodušení je u všech pěti zaměstnanců uvažováno, že se jedná o svobodné a bezdětné zaměstnance s podepsanými prohlášeními k dani, proto je jim odečtena pouze základní sleva na dani poplatníka. Současně s jednotlivými propočty je sledována i výše celkových odvodů na pojištění a daň při daných ročních hrubých mzdách. Zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem bylo v roce 2012 stanoveno v České republice stanoveno v celkové výši 34 % a zdravotní a sociální pojištění z hrubé mzdy zaměstnance v celkové výši 11 %.⁷¹

Zaměstnanec na vedoucí pozici

Výpočet daně z příjmů fyzických osob zaměstnance na vedoucí pozici:

| | |
|------------------------------------|----------------|
| roční hrubá mzda | 890 000,- Kč |
| pojistné zaměstnavatel 34 % | 302 600,- Kč |
| superhrubá mzda (základ daně) | 1 192 600,- Kč |
| zaokrouhleno na celá sta Kč dolů | 1 192 600,- Kč |
| * 15 % sazba daně | 178 890,- Kč |
| odečet slevy na poplatníka | - 24 840,- Kč |
| daň v roce 2012 (178 890 – 24 840) | 154 050,- Kč |

Výpočet čisté mzdy zaměstnance na vedoucí pozici:

| | |
|---|----------------------------------|
| roční hrubá mzda | 890 000,- Kč |
| pojistné zaměstnanec 11 % | - 97 900,- Kč |
| daň | - 154 050,- Kč |
| <u>Čistá mzda zaměstnance v roce 2012</u> | <u>638 050,- Kč⁷²</u> |

Podřízený zaměstnanec

Výpočet daně z příjmů fyzických osob podřízeného zaměstnance:

| | |
|----------------------------------|--------------|
| roční hrubá mzda | 550 000,- Kč |
| pojistné zaměstnavatel 34 % | 187 000,- Kč |
| superhrubá mzda (základ daně) | 737 000,- Kč |
| zaokrouhleno na celá sta Kč dolů | 737 000,- Kč |

⁷¹ Kalkulátor čisté mzdy v roce 2012. MAFRA a.s. *IDnes.cz: Finance* [online].

⁷² JUST4WEB.CZ s.r.o. *Výpočet čisté mzdy* [online].

| | |
|---|--------------------|
| * 15 % sazba daně | 110 550,- Kč |
| odečet slevy na poplatníka | - 24 840,- Kč |
| <u>daň v roce 2012 (178 890 – 24 840)</u> | <u>85 710,- Kč</u> |

Výpočet čisté mzdy podřízeného zaměstnance:

| | |
|---|---------------------|
| roční hrubá mzda | 550 000,- Kč |
| pojistné zaměstnanec 11 % | - 60 500,- Kč |
| daň | - 85 710,- Kč |
| <u>Čistá mzda zaměstnance v roce 2012</u> | <u>403 790,- Kč</u> |

Výpočet celkových mzdových nákladů za všechny zaměstnance v roce 2012

$$(1\,192\,600 + 4 * 737\,000) = 4\,140\,600,- \text{ Kč}$$

Celkový odvod daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

$$(154\,050 + 4 * 85\,710) = 496\,890,- \text{ Kč}$$

Výpočtem mzdových nákladů na práci všech pěti zaměstnanců za zdaňovací období roku 2012 bylo zjištěno, že společnost „X“ si může do svých nákladů ovlivňujících základ daně v České republice uplatnit částku celkem 4 140 600,- Kč. Výše daně z příjmů ze závislé činnosti všech pěti zaměstnanců činí celkem 496 890,- Kč.

Mzdové náklady u modelové společnosti ve Slovenské republice

Mzdové náklady jsou u modelové společnosti „X“ sídlící na Slovensku opět sledovány na pěti zaměstnancích rozdělených na dva případy. V prvním případě nazvaném „*zaměstnanec na vedoucí pozici*“ je opět uvažován vedoucí pracovník společnosti s roční hrubou mzdou ve výši celkem 890 000,- Kč, tj. 35 402 €. Ve druhém případě nazvaném „*podřízený zaměstnanec*“ jsou vypočítány mzdové náklady za zaměstnance, který má nižší roční hrubou mzdou ve výši celkem 550 000,- Kč, tj. 21 877 €. Celkové mzdové náklady pak taktéž představují součet prvního případu a čtyřnásobku mzdových nákladů na „*podřízeného zaměstnance*“. Současně je též sledována i výše celkových odvodů na pojištění a daň při daných ročních hrubých mzdách. U všech pěti zaměstnanců je

uvažováno, že se jedná o svobodné a bezdětné zaměstnance s podepsanými prohlášeními k dani, proto je jim snížen základ daně o částky na poplatníka. Základní nezdaniitelná položka na poplatníka činila ve sledovaném roce 2012 částku 3 644,74 €. Lze ji uplatnit pouze v případě, že je základ daně nižší nebo roven částce 18 983 €. Pokud daňový základ tuto částku převyšuje a nedosáhne na částku 33 561,94 €, pak činí nezdaniitelná položka na poplatníka 8 390,49 – (základ daně / 4). Nad částku 33 561,94 € není možné uplatnit žádnou nezdaniitelnou částku na poplatníka. Zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem byla v roce 2012 ve Slovenské republice stanovena v celkové výši 35,2 % a zdravotní a sociální pojištění hrazené ze mzdy zaměstnance v celkové výši 13,4 %.⁷³

Zaměstnanec na vedoucí pozici

Výpočet daně z příjmů fyzických osob zaměstnance na vedoucí pozici:

| | |
|----------------------------------|----------------|
| roční hrubá mzda | 890 000,- Kč |
| přepočet měny (890 000 / 25,14) | 35 402 € |
| nezdaniitelná část na poplatníka | 0 € |
| snížený základ daně | 35 402 € |
| * 19 % sazba daně | 6 726,38 € |
| zaokrouhleno na celá eura dolů | 6 726 € |
| <u>daň v roce 2012</u> | <u>6 726 €</u> |

Výpočet čisté mzdy zaměstnance na vedoucí pozici:

| | |
|---|-----------------|
| roční hrubá mzda | 35 402 € |
| pojistné zaměstnanec 13,4 % | - 4 744 € |
| daň | - 6 726 € |
| <u>Čistá mzda zaměstnance v roce 2012</u> | <u>23 932 €</u> |

⁷³ Tlačivo – Daňové priznanie k dani z príjmov FO typ A. PRIMEMEDIA s.r.o. 123Peniaze.sk: Peniaze online [online].

Výpočet mzdových nákladů za zaměstnance na vedoucí pozici:

| | |
|--|-----------------|
| roční čistá mzda | 23 932 € |
| pojistné zaměstnavatel ($35\,402 * 35,2 \%$) | 12 462 € |
| pojistné zaměstnanec ($35\,402 * 13,4 \%$) | 4 744 € |
| daň | 6 726 € |
| <u>Výpočet mzdových nákladů za zaměstnance na vedoucí pozici</u> | <u>47 864 €</u> |

Podřízený zaměstnanec

Výpočet daně z příjmů fyzických osob podřízeného zaměstnance:

| | |
|---|----------------|
| roční hrubá mzda | 550 000,- Kč |
| přepočet měny ($550\,000 / 25,14$) | 21 877 € |
| nezdanitelná část ($8\,390,49 - (21\,877 / 4)$) | - 2 921,24 € |
| snížený základ daně | 18 955,76 € |
| * 19 % sazba daně | 3 601,59 € |
| zaokrouhleno na celá eura dolů | 3 601 € |
| <u>daň v roce 2012</u> | <u>3 601 €</u> |

Výpočet čisté mzdy podřízeného zaměstnance:

| | |
|---|-----------------|
| roční hrubá mzda | 21 877 € |
| pojistné zaměstnanec 13,4 % | - 2 932 € |
| daň | - 3 601 € |
| <u>Čistá mzda zaměstnance v roce 2012</u> | <u>15 344 €</u> |

Výpočet mzdových nákladů za podřízeného zaměstnance:

| | |
|--|-----------------|
| roční čistá mzda | 15 344 € |
| pojistné zaměstnavatel ($21\,877 * 35,2 \%$) | 7 701 € |
| pojistné zaměstnanec ($21\,877 * 13,4 \%$) | 2 932 € |
| daň | 3 601 € |
| <u>Výpočet mzdových nákladů za podřízeného zaměstnance</u> | <u>29 578 €</u> |

Výpočet celkových mzdových nákladů za všechny zaměstnance v roce 2012

| | | |
|--------------------------------------|-----------|------------------|
| $\Sigma (47\,864 + 4 \cdot 29\,578)$ | 166 176 € | |
| přepočet měny | * 25,14 | = 4 177 665,- Kč |

Celkový odvod daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

| | | |
|------------------------------------|----------|----------------|
| $\Sigma (6\,726 + 4 \cdot 3\,601)$ | 21 130 € | |
| přepočet měny | * 25,14 | = 531 208,- Kč |

Výpočtem mzdových nákladů na práci všech pěti zaměstnanců za zdaňovací období roku 2012 bylo zjištěno, že společnost „X“ si může do svých nákladů ovlivňujících základ daně ve Slovenské republice uplatnit částku celkem 166 176 €, tj. 4 177 665,- Kč. Výše daně z příjmů ze závislé činnosti všech pěti zaměstnanců činí celkem 21 130 €, tj. 531 208,- Kč.

Tabulka 10: Srovnání celkových mzdových nákladů a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v ČR a SR

| | mzdové náklady | daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti |
|---------------------|-------------------|---|
| Česká republika | 4 140 600,- | 496 890,- |
| Slovenská republika | 4 177 665,- | 531 208,- |
| Rozdíl | - 37 065,- | - 34 318,- |

Zdroj: Vlastní zpracování

Jestliže je předpoklad, že ve vybrané společnosti „X“ má jeden vedoucí zaměstnanec roční hrubou mzdu ve výši 890 000,- Kč a čtyři podřízení zaměstnanci roční hrubou mzdu ve výši celkem 550 000,- Kč, pak celkové mzdové náklady jsou ve Slovenské republice vyšší o 37 065,- Kč. Daň z příjmů ze závislé činnosti všech pěti zaměstnanců je také vyšší ve Slovenské republice o částku 34 318,- Kč.

5.4.4 Dary na veřejně prospěšné účely

Snížení výsledku hospodaření o hodnotu daru u společnosti v České republice

Společnost „X“ poukázala v srpnu 2012 částku ve výši 120 000,- Kč na bankovní účet místní neziskové příspěvkové organizace prevence a ochrany mládeže jako finanční výpomoc. Tuto částku si společnost zaúčtovala nákladů, které označila jako daňově

neuznatelné. „Daňová uznatelnost“ darů právnických osob je v České republice limitována ustanovením § 20 odst. 8 ZDP. Právnická osoba má možnost si uplatnit dary na veřejně prospěšné účely v minimální výši 2 000,- Kč jednotlivým subjektům, maximálně však v úhrnu 5 % ze základu daně sníženého o všechny předcházející odpočty, tj. sníženého podle § 34 ZDP o odčitatelné položky.⁷⁴

Snížení výsledku hospodaření o hodnotu daru u společnosti ve Slovenské republice

Společnost „X“ se sídlem na území Slovenské republiky si zaúčtovala do daňově neuznatelných nákladů částku ve výši 120 000,- Kč, tj. při přepočtu měny (120 000 / 25,14) částku 4 773,27 €, která byla poskytnuta jako finanční výpomoc na bankovní účet místní neziskové příspěvkové organizace prevence a ochrany mládeže. Společnost si ani v rámci transformace účetního výsledku na daňový základ nemá možnost uplatnit snížení základu daně. Podle slovenské legislativy se totiž tato položka nezohledňuje nejen při výpočtu snížení základu daně, ale ani celkové daňové povinnosti. Poplatník je pouze oprávněn prohlásit ve svém daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob místně příslušnému správci daně, že suma odpovídající dvěma procentním bodům zaplacené daně se má poukázat jím určené právnické osobě vymezené v zákoně, tj. poskytující prospěšné služby, účelové zařízení církví a náboženské společnosti.⁷⁵

Tabulka 11: Srovnání snížení základu daně o hodnotu daru v ČR a SR

| | |
|---------------------|--------------------|
| Česká republika | 120 000,- |
| Slovenská republika | 0,- |
| Rozdíl | + 120 000,- |

Zdroj: Vlastní zpracování

Jestliže předpokládáme, že společnost „X“ v roce 2012 poukázala v srpnu 2012 částku ve výši 120 000,- Kč na bankovní účet místní organizace prevence a ochrany mládeže jako finanční výpomoc, pak možnost odečíst si hodnotu tohoto daru ze základu daně je v České republice vyšší o celou darovanou částku 120 000,- Kč.

⁷⁴ ČERNÍKOVÁ, M. *Daňové praktikum finančního manažera*. s. 85.

⁷⁵ SEKERKOVÁ, I. Dotácie, nenávratné finančné príspevky, dary a iné externé zdroje financovania činnosti organizácií nezriađených alebo nezaložených na podnikanie. PORADCA PODNIKATEĽA spol. s.r.o. *Poradca podnikateľa: Dane a Účtovníctvo* [online].

5.5 Komparace daně z příjmů právnických osob

Daň z příjmů modelové společnosti v České republice

Pro výpočet daňové povinnosti společnosti „X“ se sídlem v České republice za zdaňovací období roku 2012 jsou rozhodné údaje o výši výnosů a nákladů zjištěné z účetní uzávěrky a vykázané ve výkazu zisku a ztráty. Modelová společnost získala výnosy z veškeré své činnosti a z nakládání s veškerým majetkem dle § 18 odst. 1 ZDP ve výši 13 725 300,- Kč. Provozní náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP, které zároveň splňují podmínku respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, činily 6 814 500,- Kč. Společnost „X“ sleduje v účetních záznamech také náklady, které jsou z pohledu daňové legislativy relevantní jako „daňově uznatelné náklady“ o výše analyzované položky vypočtené daně z nemovitostí ve výši 26 434,- Kč, daně silniční ve výši 11 700,- Kč, mzdových nákladů včetně daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků zaměstnanců v celkové výši 4 140 600,- Kč a tvorby rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku ve výši 110 000,- Kč. Zkoumaná společnost v rámci transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně má možnost dalšího snížení základu daně z příjmů o částku 23 333,- Kč, o kterou převyšují daňové odpisy účetní. Společnost si zároveň může z odpočtů snižujících základ daně uplatnit odečet daru na veřejně prospěšné účely ve výši 120 000,- Kč v úhrnu maximálně 5 % ze základu daně sníženého o všechny předcházející odpočty. Výsledný základ daně se v České republice dle § 20 odst. 11 ZDP zaokrouhluje na celé tisíce Kč dolů.

Výpočet celkových daňově uznatelných nákladů v ČR:

| | |
|---|------------------------|
| ostatní provozní náklady daňově uznatelné | 6 814 500,- Kč |
| daň z nemovitostí | 26 434,- Kč |
| daň silniční | 11 700,- Kč |
| tvorba rezervy | 110 000,- Kč |
| mzdové náklady | 4 140 600,- Kč |
| Celkové daňově uznatelné náklady | <u>11 103 234,- Kč</u> |

Účetní výsledek hospodaření:

| | |
|---|--------------------------|
| výnosy | 13 725 300,- Kč |
| <u>náklady</u> | <u>- 11 103 234,- Kč</u> |
| Výsledek hospodaření společnosti „X“ v ČR | <u>2 622 066,- Kč</u> |

Transformace účetního výsledku na daňový základ a konečnou daň společnosti v ČR:

| | |
|---|-----------------------|
| výsledek hospodaření | 2 622 066,- Kč |
| rozdíl účetních a daňových odpisů | - 23 233,- Kč |
| navýšení o dar jako daňově neuznatelná položka | + 120 000,- Kč |
| <u>základ daně v roce 2012</u> | <u>2 718 833,- Kč</u> |
| odečet daru (maximálně 5 % z 2 718 833 = 135 941) | - 120 000,- Kč |
| základ daně snížený | 2 598 833,- Kč |
| zaokrouhleno na celé tisíce Kč dolů | 2 598 000,- Kč |
| sazba daně | * 19 % |

Výsledná daň z příjmů právnických osob ČR = 493 620,- Kč

Výpočtem daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2012 bylo zjištěno, že výsledná daň z příjmů právnických osob v České republice u dané společnosti „X“ činí celkem 493 620,- Kč.

Daň z příjmů modelové společnosti ve Slovenské republice

Pro výpočet daňové povinnosti fiktivní společnosti „X“ se sídlem ve Slovenské republice za zdaňovací období roku 2012 jsou rozhodná shodná vstupní data nákladů a výnosů za rok 2012 uvedená v předchozím výpočtu daně z příjmů právnických osob v České republice. Společnost získala výnosy z veškeré své činnosti a z nakládání se svým majetkem ve výši 13 725 300,- Kč, tj. 545 954,65 €. Náklady k nim náležející činily částku 6 814 500,- Kč, tj. 271 062,05 €. Zkoumaná společnost navýší daňově uznatelné náklady o částky vypočtené daně z nemovitostí ve výši 5 125,88 €, daně silniční ve výši 349,92 € a mzdových nákladů v celkové výši 166 176 €. Společnost „X“ sníží svůj základ daně z příjmů o částku 618,- € představující rozdíl, o který převyšují daňové odpisy účetní. Sledovaná společnost se sídlem na území Slovenské republiky nemá možnost uplatnit si částku tvorby rezervy na opravy hmotného majetku do daňově uznatelných nákladů.

Společnost si nemůže uplatnit odečet daru na veřejně prospěšné účely ve výši 4 773,27 € ani jako daňově uznatelný náklad a ani jako snížení základu daně. Základ daně a daň z příjmů právnických osob se ve Slovenské republice zaokrouhlují na celé eurocenty dolů dle ustanovení § 47 zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů.

Výpočet celkových daňově uznatelných nákladů v SR:

| | |
|---|---------------------|
| ostatní provozní náklady daňově uznatelné | 271 062,05 € |
| daň z nemovitostí | 5 125,88 € |
| daň silniční | 349,92 € |
| <u>mzdové náklady</u> | <u>166 176,- €</u> |
| Celkové daňově uznatelné náklady | <u>442 713,85 €</u> |

Účetní výsledek hospodaření:

| | |
|---|---------------------|
| výnosy | 545 954,65 € |
| <u>náklady</u> | <u>442 713,85 €</u> |
| Výsledek hospodaření společnosti „X“ v SR | 103 240,80 € |

Transformace účetního výsledku na daňový základ a konečnou daň společnosti v SR:

| | |
|---|-----------------------------|
| výsledek hospodaření | 103 240,80 € |
| rozdíl účetních a daňových odpisů | - 618,- € |
| navýšení o dar jako daňově neuznatelná položka | + 4 773,27 € |
| <u>základ daně v roce 2012</u> | <u>107 396,07 €</u> |
| zaokrouhleno na eurocenty dolů | 107 396,07 € |
| sazba daně | * 19 % |
| výpočet daně | 20 405,2533 € |
| zaokrouhleno na eurocenty dolů | 20 405,25 € |
| <u>Výsledná daň z příjmů právnických osob v SR</u> | <u>= 20 405,25 €</u> |
| přepočet měny (20 405,25 * 25,14) | = 512 988,- Kč |

Výpočtem daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2012 bylo zjištěno, že výsledná daň z příjmů právnických osob ve Slovenské republice u sledované společnosti „X“ činí celkem 20 405,25 €, tj. 512 988,- Kč.

Tabulka 12: Srovnání daně z příjmů právnických osob v ČR a SR

| | |
|---------------------|-------------------|
| Česká republika | 493 620,- |
| Slovenská republika | 512 988,- |
| Rozdíl | - 19 368,- |

Zdroj: Vlastní zpracování

Pokud je při výpočtu daňové povinnosti fiktivní společnosti „X“ předpokládáno využití některých vybraných možností optimalizace daně z příjmů právnických osob, a to mzdových nákladů na platy zaměstnanců, daňových odpisů, tvorby rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku a odpočtu daru na veřejně prospěšné účely, pak bylo zjištěno, že celková daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 je ve Slovenské republice vyšší o 19 368,- Kč.

5.6 Závěrečné shrnutí komparace daňových povinností modelové společnosti

Rozsah informací uvedených v teoretické části diplomové práce byl aplikován v případové studii komparace daňových povinností v České a Slovenské republice. Na konkrétním případě bylo ilustrováno srovnání daňové zátěže modelové společnosti „X“, jejíž sídlo je v první modelové studii umístěno v hlavním městě České republiky Praze, městské části Nové Město, proto se na ni vztahují české daňové právní předpisy. V druhém případě má společnost sídlo v hlavním městě Slovenské republiky Bratislavě, městské části Nové Město, proto se na ni vztahují slovenské daňové právní předpisy. Vzhledem k tomu, že obě země disponují rozdílnými měnami, je výsledná daňová povinnost ve Slovenské republice vždy pro potřeby vlastní komparace přepočtena na Kč.

V úvodu praktické části byla u sledované společnosti vypočítána daň z nemovitostí v České a následně ve Slovenské republice za předpokladu, že k podnikatelské činnosti byla využívána budova prodejny se skladovacími prostory a kanceláři s oddělenou garáží včetně přilehlých pozemků. Bylo zjištěno, že celková daň z nemovitostí je ve Slovenské republice vyšší o 102 431,- Kč.

Pro výpočet další sledované daňové povinnosti, kterou se stala daň silniční v České a Slovenské republice, je důležité, že daná společnost používala ke své podnikatelské činnosti po dobu 5 měsíců nákladní vozidlo AVIA 31 a v průběhu celého roku dvě osobní vozidla Renault Megane a Škodu Fabia Combi. Výsledná daň silniční byla ve Slovenské republice nižší o 2 903,- Kč. Tohoto výsledku bylo dosaženo především tím, že ve Slovenské republice je nákladní vozidlo nad 3,5 tuny předmětem daně silniční po dobu 5 měsíců, tj. po dobu, kdy bylo skutečně k podnikání využíváno. V České republice je toto vozidlo předmětem daně silniční vždy po celý rok a navíc sazba daně byla zvýšena u tohoto vozidla o 25 % z důvodu stáří vozidla. Silniční daň ve Slovenské republice je navíc odlišná od této daně v České republice tím, že se jedná o speciální druh místní daně, kterou mohou stanovovat pouze vyšší územní celky ve svých všeobecně závazných nařízeních.

Na modelovém příkladu fiktivní společnosti byla dále sledována komparace možností optimalizace výsledného daňového zatížení za použití některých vybraných ustanovení daně z příjmů v České a Slovenské republice. U zkoumané společnosti byly vypočítány fiktivní mzdové náklady na platy pěti zaměstnanců, daňové odpisy, zohledněna tvorba rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku a odpočet daru na veřejně prospěšné účely.

V oblasti daňových odpisů existují rozdíly mezi českou a slovenskou legislativou především v počtu odpisových skupin. Zatímco v České republice je šest odpisových skupin, ve Slovenské republice byl jejich počet snížen na čtyři. Na celkovém srovnání rozdílů ve výši daňových odpisů se projevila skutečnost, že od roku 2012 bylo nově ve Slovenské republice zavedeno snížení možnosti odpisu hmotného majetku v prvním roce odpisování pouze na poměrnou část z ročního odpisu. Přesto je zřetelný i vliv rozdílnosti odpisu hmotného majetku zařazeného do poslední skupiny, tj. odpisu nemovitostí, které jsou v České republice odpisovány 30 let a ve Slovenské republice pouze 20 let. Z výpočtů bylo zjištěno, že společnost „X“ si ve Slovenské republice uplatní vyšší daňové odpisy budovy, nově pořízené výpočetní techniky a obráběcího a tvářecího stroje o rozdíl ve výši 7 802,- Kč.

Výpočet tvorby rezervy na opravu střechy budovy byl značně zjednodušen skutečností, že od roku 2004 si právnická osoba se sídlem na území Slovenské republiky nemá možnost uplatnit snížení základu daně z příjmů právnických osob o částku tvorby rezervy na opravy svého hmotného majetku, proto celou vypočtenou tvorbu rezervy bylo možné odečíst pouze ze základu daně z příjmů právnických osob v České republice.

V oblasti zdanění byla sledována v praktické části též daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za všechny zaměstnance. Byl vytvořen předpoklad, že fiktivní společnost zaměstnává jednoho vedoucího zaměstnance s roční hrubou mzdou ve výši 890 000,- Kč a čtyři podřízené zaměstnance s roční hrubou mzdou ve výši 550 000,- Kč. Jednotlivými výpočty bylo zjištěno, že celkové mzdové náklady jsou ve Slovenské republice vyšší o 37 065,- Kč. Přestože mzdová politika je v obou zemích velmi podobná, zdravotní a sociální pojištění za zaměstnavatele bylo v roce 2012 ve Slovenské republice vyšší o 1,5 procentních bodů, zdravotní a sociální pojištění za zaměstnance bylo vyšší o 2,4 procentních bodů. Daň z příjmů fyzických osob byla v České republice vypočítávána ve výši 15 % z tzv. superhrubé mzdy, která představuje hrubou mzdu navýšenou o pojistné za zaměstnavatele. Ve Slovenské republice platila jednotná sazba daně z příjmů 19 %. Z výpočtů je zároveň zřejmé, že daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti všech pěti zaměstnanců je vyšší ve Slovenské republice o částku 34 318,- Kč.

Zásadní odlišnost je také spatřována v možnosti odečíst si finanční výpomoc jako dar místní organizaci prevence a ochrany mládeže. Podle slovenské legislativy je společnost pouze oprávněna prohlásit ve svém daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob místně příslušnému správci daně, že suma odpovídající dvěma procentním bodům zaplacené daně se má poukázat jím určené právnické osobě vymezené v zákoně. Proto příslušnou částku 120 000,- Kč je možné odečíst ze základu daně pouze v České republice (v obou republikách se při posuzování daňové účinnosti jednalo o daňově neakceptovatelný náklad).

V závěru praktické části byl prováděn výpočet výsledné daně z příjmů právnických osob na základě postupné optimalizace daně z příjmů právnických osob v závislosti na výsledném daňovém zatížení fiktivní společnosti za zdaňovací období roku 2012. Provozní

náklady uznatelné dle daňové legislativy modelové společnosti „X“ ve výši 6 814 500 Kč, tj. 271 062,05 €, byly v obou sledovaných zemích rozšířeny o podrobněji specifikované částky vypočtené daně z nemovitostí, daně silniční a mzdové náklady. Zjištěný výsledek hospodaření byl jak v České, tak i ve Slovenské republice následně snížen o rozdíl, o který daňové odpisy převýšily v obou případech odpisy účetní. V České republice byla navíc využita možnost zvýšení daňově uznatelných nákladů o výši tvorby rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku a úprava základu daně z příjmů právnických osob o hodnotu daru. Přestože společnost se sídlem v Bratislavě měla vyšší náklady na ostatní daňové povinnosti a daňové odpisy, bylo zjištěno, že výsledná daň z příjmů právnických osob je ve Slovenské republice vyšší o 19 368,- Kč.

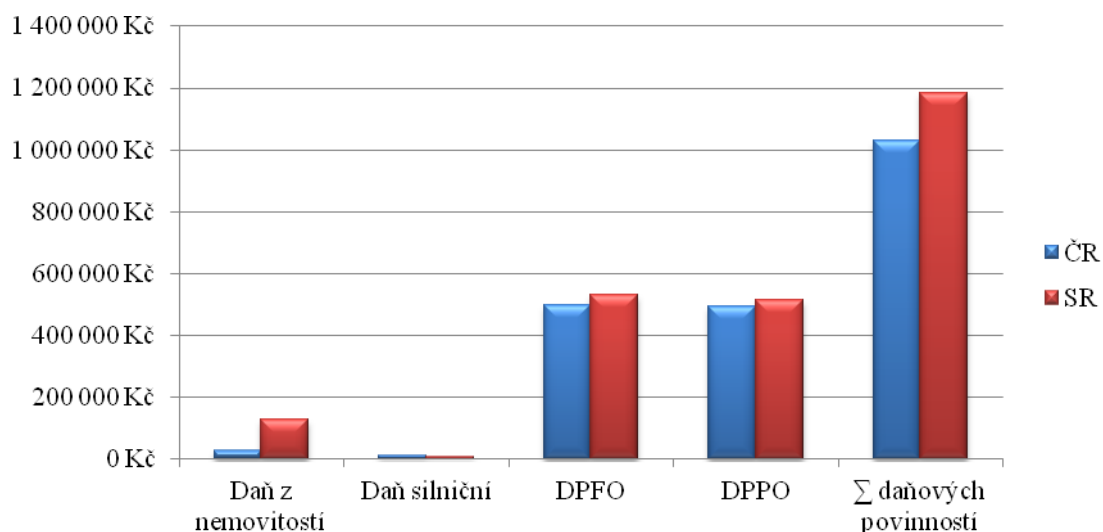
Veškeré sledované daňové povinnosti modelové společnosti jsou přehledně shrnuty v tabulce 13.

Tabulka 13: Srovnání daně z nemovitostí, daně silniční, daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daně z příjmů právnických osob v ČR a SR

| | daň z nemovitostí | daň silniční | DPFO | DPPO | Σ daňových povinností |
|---------------|--------------------------|---------------------|-------------------|-------------------|------------------------------|
| ČR | 26 434,- | 11 700,- | 496 890,- | 493 620,- | 1 028 644,- |
| SR | 128 865,- | 8 797,- | 531 208,- | 512 988,- | 1 181 858,- |
| Rozdíl | - 102 431,- | + 2 903,- | - 34 318,- | - 19 368,- | - 153 214,- |

Zdroj: Vlastní zpracování

Z předchozího komentáře a výše uvedené tabulky je zřejmé, že pouze v případě daně silniční byla výsledná daňová povinnost fiktivní společnosti „X“ vyšší v České republice, ale pouze o relativně nepatrnou částku. Všechny ostatní daňové povinnosti, tj. daň z nemovitostí, z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daň z příjmů právnických osob, vykazovaly značné rozdíly v neprospěch Slovenské republiky z pohledu daňového poplatníka. Jak vyplývá z obrázku 6, je možné konstatovat, že společnost se sídlem v hlavním městě Praze by za zdaňovací období roku 2012 uspořila celkovou částku 153 214,- Kč spojenou s nižším daňovým zatížením sledovaných daňových povinností, proto je pro ni lokalizace společnosti do České republiky jednoznačně výhodnější.



Obrázek 6: Srovnání daně z nemovitostí, daně silniční, DPFO a DPPO v ČR a SR

Zdroj: Vlastní zpracování

I z výše uvedeného obrázku 6 je zřejmé, že faktor výhodnější daňové legislativy z pohledu úspory vyplývající z nižšího zdanění zkoumané společnosti splňuje rezidentství v České republice.

Ekonomové se shodují, že míru ekonomicky příznivější lokality nelze měřit výhradně tímto faktorem. Vedle daňových výhod láká k přemístění sídla podnikání do země poskytující „vstřícnější podnikatelské prostředí“ i např. transparentnější legislativní rámec daňové problematiky, politická stabilita dané země, efektivní komunikace s finančními úřady, výše nároků na povinnou administrativu, právní řád nabízející lepší vymahatelnost práva, nižší úrokové sazby, apod.⁷⁶ Jestliže firmy vykazují vyšší zisky, pak dochází i při nižších sazbách daně ke zvyšování daňových výnosů do státního rozpočtu.

⁷⁶ CHAMR, M. Evropská společnost v praxi? Nižší daně, lepší mobilita i větší anonymita. FINANCE MEDIA a.s. *Finance.cz* [online].

ZÁVĚR

Daňovou politikou státu se rozumí praktické využívání vybraných legislativních opatření k ovlivňování ekonomických a sociálních procesů ve společnosti, kterými lze všechny jevy v ekonomickém prostředí transformovat především investice, strukturu a formu výroby, poptávku, spotřebu a její strukturu, příliv či odliv kapitálu, intenzitu pracovní aktivity, výstavbu, majetkovou strukturu, ceny, apod. Pro hospodaření podniku je důležitá výše daně, neboť představuje přímé snížení ekonomického prospěchu subjektů. Struktura výpočtu daní a daňová sazba ovlivňují čistý výsledek hospodaření, který tvoří zdroj pro další podnikání.

Pro každou zemi je proto důležité podporovat podnikání firem na svém území, případně další firmy přilákat. Snižování daňové zátěže přímých daní pro firmy v posledních letech je toho jednoznačným důkazem. Státy s vysokým procentním zdaněním daní z příjmů nejsou pro zahraniční společnosti lákavé lokality. Z tohoto důvodu se hlavním cílem diplomové práce stalo zjištění a vyhodnocení rozdílu daňového zatížení fiktivní společnosti „X“ za uplynulé zdaňovací období roku 2012, jejíž sídlo je v první modelové studii umístěno v České republice a v druhém případě má společnost sídlo ve Slovenské republice.

Teoretická část diplomové práce se zabývá specifickou terminologií k danému tématu práce a popisem daňových systémů obou zemí a jejich vývoje. Zvýšená pozornost byla věnována analýze vybrané daňové legislativy zkoumaných států, která byla podkladem pro konstrukci jednotlivých výpočtů základu daně a daně z příjmů fyzických osob a právnických osob, daně z nemovitostí a daně silniční. V úvodu praktické části je vymezena modelová společnost, její fiktivní výsledek hospodaření, přehled majetku a počet zaměstnanců. Komparací vybraných daní bylo zjištěno, že daň z nemovitostí sledované společnosti byla ve Slovenské republice vyšší a daň silniční byla vyšší v České republice. Daň silniční je ve Slovenské republice odlišná od stejné daně v České republice tím, že se jedná o speciální druh místní daně. Celkové mzdové náklady i daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti pěti zaměstnanců zkoumané společnosti „X“ byly v roce 2012 ve Slovenské republice vyšší. Výpočet konečné daně z příjmů právnických osob fiktivní společnosti byl proveden na základě postupné optimalizace základu daně. Přestože

společnost se sídlem v Bratislavě měla vyšší náklady na ostatní daňové povinnosti a daňové odpisy, bylo zjištěno, že výsledná daň z příjmů právnických osob byla ve Slovenské republice vyšší. Při výpočtu daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob byly shledány následující zásadní odlišnosti. V obou zemích se hodnota daru na veřejně prospěšné účely považuje za daňově neuznatelný náklad, ale v České republice bylo společnosti umožněno odečíst si výši daru ze základu daně. Ve Slovenské republice od roku 2004 právnická ani fyzická osoba nemá možnost uplatnit si snížení základu daně z příjmů právnických osob o částku tvorby rezervy na opravy hmotného majetku, proto byla možnost zvýšení daňově uznatelných nákladů o výši této tvorby rezervy využita pouze v České republice. To vše jsou hlavní argumenty, proč byla zjištěná nižší daňová zátěž v České republice považována za vstřícnější a výhodnější pro zkoumanou společnost.

Snížování daňové zátěže, zvyšování ekonomické svobody, zjednodušování povinné administrativy, zkvalitňování legislativy a justice jsou kroky ke zlepšení podnikatelského prostředí vyspělých států. Nízké daně společně s jednoduchým daňovým systémem přináší domácí ekonomice potřebný impuls k rozvoji podnikání a současně jsou lákadlem pro přísun zahraničních investic. Rozvoj firem zvyšuje navíc zaměstnanost a větší nákup zboží, práce či materiálu znamená zvýšení obrátu mnoha dalším dodavatelům, proto je opět stimulem pro vznik nových společností. Úspěšné společnosti tak zásadním způsobem ovlivňují obchodní bilanci dané země a její prosperitu. Lze předpokládat, že když se domácí ekonomice daří, celkový daňový výnos státu roste i při nižších sazbách daně, neboť firmy vykazují vyšší zisky.

Seznam použité literatury

Monografie

- [1] BEŇOVÁ, K. *Daně a daňová soustava*. Vyd. 1. Ostrava: Vysoká škola podnikání v Ostravě, 2007, 89 s. ISBN 978-80-86764-75-7.
- [2] BONĚK, V., et al. *Lexikon - daňové pojmy*. Vyd. 1. Ostrava: Sagit, 2001, 626 s. ISBN 80-7208-265-5.
- [3] ČERNÍKOVÁ, M. *Daňové praktikum finančního manažera*. 1. vyd. Liberec: VÚTS, 2011, 142 s. ISBN 978-80-87184-22-6.
- [4] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika: úvod do problematiky*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006, 279 s. ISBN 80-735-7205-2.
- [5] MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2012, úplná znění platná k 1. 1. 2012*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4254-0.
- [6] NIGHTINGALE, K. *Taxation: Theory and Practise*. Harlow: Pearson Education Limited, 2002. ISBN 0273-65573-6.
- [7] NORMEY, R. A brief history of taxation. *Law Now*. 2001, roč. 25, č. 4, s. 9-12. ISSN 08412626. [Elektronická databáze článků ProQuest]
- [8] ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2006, sv. Praktické ekonomické příručky. ISBN 978-80-7201-881-9.
- [9] ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

Internetové zdroje

- [10] BENKO, J. Daňové priznanie k dani z nehnuteľností 2013. INVENTIC, s.r.o. *Podnikajte.sk: On-line magazín o podnikaní* [online]. 03. 01. 2013. 2005 [cit. 2012-

- 11-27]. Dostupné z: <<http://www.podnikajte.sk/prevadzka-firmy/c/828/category/dane-a-odvody/article/danove-priznanie-k-dani-z-nehnutelnosti-2013.xhtml>>
- [11] BŘEHOVSKÁ, T. Dům a daně středověku. *Historieweb.cz* [online]. 24. 4. 2012. [cit. 2013-03-31]. Dostupné z: <<http://www.historieweb.cz/dum-dane-stredoveku>>
- [12] BULLA, M. Účtování daní. WOLTERS KLUWER ČR, a. s. *Daňáři online: Portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 1.3.2006. [cit. 2013-04-10]. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d94v70-uctovani-dani/>>
- [13] *Citáty slavných osobností* [online]. 2010 [cit. 2013-03-07]. Dostupné z: <<http://www.citaty-slavnych.cz/vyhledavani/smrt>>
- [14] ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. *Kurzy devizového trhu* [online]. 2003 [cit. 2013-01-21]. Dostupné z: <http://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/denni_kurz.jsp>
- [15] *Český statistický úřad* [online]. 2012, 20. 11. 2012 [cit. 2012-11-21]. Dostupné z: <www.czso.cz>
- [16] Čo patrí medzi hmotný majetok. FINANCE MEDIA SK, s.r.o. *Finance.sk* [online]. 2008 [cit. 2013-01-29]. Dostupné z: <<http://www.finance.sk/podnikanie/informacie/odpisy-majetku/odpisy-hmotneho-majetku/>>
- [17] Daň z motorových vozidiel: Sadzby dane z motorových vozidiel pre rok 2012. *Podnikam.sk: On-line magazín o podnikaní* [online]. 02.12.2012. [cit. 2013-01-12]. Dostupné z: <<http://www.podnikam.webnoviny.sk/motorovych-vozidiel/sadzby-dane-motorovych-vozidiel-2012197592/21116#Bratislavsky%20kraj>>
- [18] Daň z príjmu: Nezdaniiteľné časti daňovníka za rok 2012. *Podnikam.sk: On-line magazín o podnikaní* [online]. 21.01.2013. [cit. 2013-01-25]. Dostupné z: <<http://www.podnikam.webnoviny.sk/dane-odvody/dan-prijmu/nezdaniitelne-casti-danovnika-2012/26546>>
- [19] Daňový poradce. *Sagit, nakladatelství ekonomické a právní literatury Ostrava* [online]. 2012 [cit. 2012-11-21]. Dostupné z: <<http://www.sagit.cz/pages/lexikonhesla.asp?cd=74&typ=r>>

- [20] *Daňový portál pro všechny: Daňové definice* [online]. 2011 [cit. 2012-11-21]. Dostupné z: <<http://www.berne.cz/dane/danove-definice/>>
- [21] DĚRGEL, M. Daně a poplatky v daních z příjmů. WOLTERS KLUWER ČR, a. s. *Účetní kavárna* [online]. 9.4.2004. [cit. 2013-04-20]. Dostupné z: <[http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2180v2923-dane-a-poplatky-v-danich-z-prijmu/?search_query=\\$index=573](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2180v2923-dane-a-poplatky-v-danich-z-prijmu/?search_query=$index=573)>
- [22] DUBIELOVÁ, V. Daň z motorových vozidiel za rok 2012. INVENTIC, s.r.o. *Podnikajte.sk: On-line magazín o podnikaní* [online]. 21. 12. 2012. 2005 [cit. 2013-01-05]. Dostupné z: <<http://www.podnikajte.sk/prevadzka-firmy/c/821/category/dane-a-odvody/article/dan-z-motorovych-vozidiel-rok-2012.xhtml>>
- [23] ETREND radí: Daň z motorových vozidiel 2013. TREND HOLDING, spol. s r.o.. *ETrend: Auto biznis* [online]. 21. 01. 2013. [cit. 2013-01-05]. Dostupné z: <<http://auto.etrend.sk/auto-biznis/etrend-radi-dan-z-motorovych-vozidiel.html#a>>
- [24] ETREND radí: Daň z nehnuteľností 2013: Ako podať daňové priznanie za byt, stavbu, či pozemok. TREND HOLDING, spol. s r.o.. *ETrend: Reality* [online]. 14. 01. 2013. [cit. 2012-11-27]. Dostupné z: <<http://reality.etrend.sk/realitny-biznis/etrend-radi-dan-z-nehnutelnosti.html>>
- [25] FUČIKOVÁ, J. Účtování daní. VOJTA, Tomáš. *Účtování jasně a srozumitelně* [online]. 03. 04. 2012. [cit. 2013-04-10]. Dostupné z: <<http://www.uctovani.net/clanek.php?t=Uctovani-dani&idc=63>>
- [26] GABROVÁ, I. Sadzby dane z nehnuteľností na rok 2013. *Bratislava - Servis pre občana* [online]. 2007, 10. 1. 2013 [cit. 2013-02-14]. Dostupné z: <www.bratislava.sk/vismo/dokumenty2.asp?id_org=700000&id=11031010&p1=11049974>
- [27] GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ ČR. *Daňový portál: Elektronické služby finanční správy ČR* [online]. 26. 03. 2013 [cit. 2013-01-28]. Dostupné z: <<https://adisepo.mfcr.cz>>
- [28] HAVIT, s.r.o. *Daňový řád* [online]. 2012 [cit. 2012-11-21]. Dostupné z: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/danovy-rad/>>

- [29] CHAMR, M. Evropská společnost v praxi? Nižší daně, lepší mobilita i větší anonymita. FINANCE MEDIA a.s. *Finance.cz* [online]. 5. 2. 2009. [cit. 2013-04-01]. Dostupné z: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/208504-evropska-spolecnost-v-praxi-nizsi-dane-lepsi-mobilita-i-vetsi-anonymita/>>
- [30] INTERNET INFO, s.r.o. *Průvodce vaším podnikáním: Daňový řád* [online]. 2012 [cit. 2012-11-21]. Dostupné z: <<http://www.podnikatel.cz/zakony/zakon-280-2009-sb-danovy-rad/cele-zneni/>>
- [31] IURA EDITION, spol. s r.o. *Elektronická Zbierka zákonov: Informácie zo Zbierky zákonov a vestníkov ministerstiev Slovenskej republiky* [online]. 2012 [cit. 2012-12-20]. Dostupné z: <<http://www.zbierka.sk>>
- [32] JUST4WEB.CZ s.r.o. *Výpočet čisté mzdy* [online]. 2012 [cit. 2013-01-23]. Dostupné z: <<http://www.vypocet-ciste-mzdy.cz/>>
- [33] Kalkulátor čisté mzdy v roce 2012. MAFRA a.s. *IDnes.cz: Finance* [online]. 2012 [cit. 2013-01-23]. Dostupné z: <http://kalkulacky.idnes.cz/cr_kalkulator-ciste-mzdy-2012.php>
- [34] LUKÁŠOVÁ, M. Jak správně účtovat o DPH. INTERNET INFO, s.r.o. *Průvodce vaším podnikáním: Daňový řád* [online]. 18. 5. 2012. [cit. 2013-04-20]. Dostupné z: <<http://www.podnikatel.cz/clanky/jak-spravne-uctovat-o-dph/>>
- [35] MACHÁČEK, I. Porovnání daně z příjmů právnických osob na Slovensku a v České republice v roce 2004. WOLTERS KLUWER ČR, a. s. *Účetní kavárna* [online]. 9. 4. 2004. [cit. 2013-02-18]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2181v2924-porovnani-dane-z-prijmu-pravnickych-osob-na-slovensku-a-v-ces/?search_query=%24index%3D88&search_results_page=10>
- [36] Něco málo z historie daní. ŽIVÁ HISTORIE o. s. *Živá historie* [online]. 4. 10. 2010. [cit. 2013-03-31]. Dostupné z: <<http://www.zivahistorie.eu/index.php/neco-malo-z-historie-dani-i/>>
- [37] PETŘÍČEK, M. a OKLEŠŤKOVÁ, I. *Jiří Nekovář: Současnému složitému daňovému systému nerozumí ani sami poradci* [online]. 2006 [cit. 2012-11-21]. Dostupné z: <<http://ekonom.ihned.cz/c1-20053980-zdanujme-to-co-neutece>>

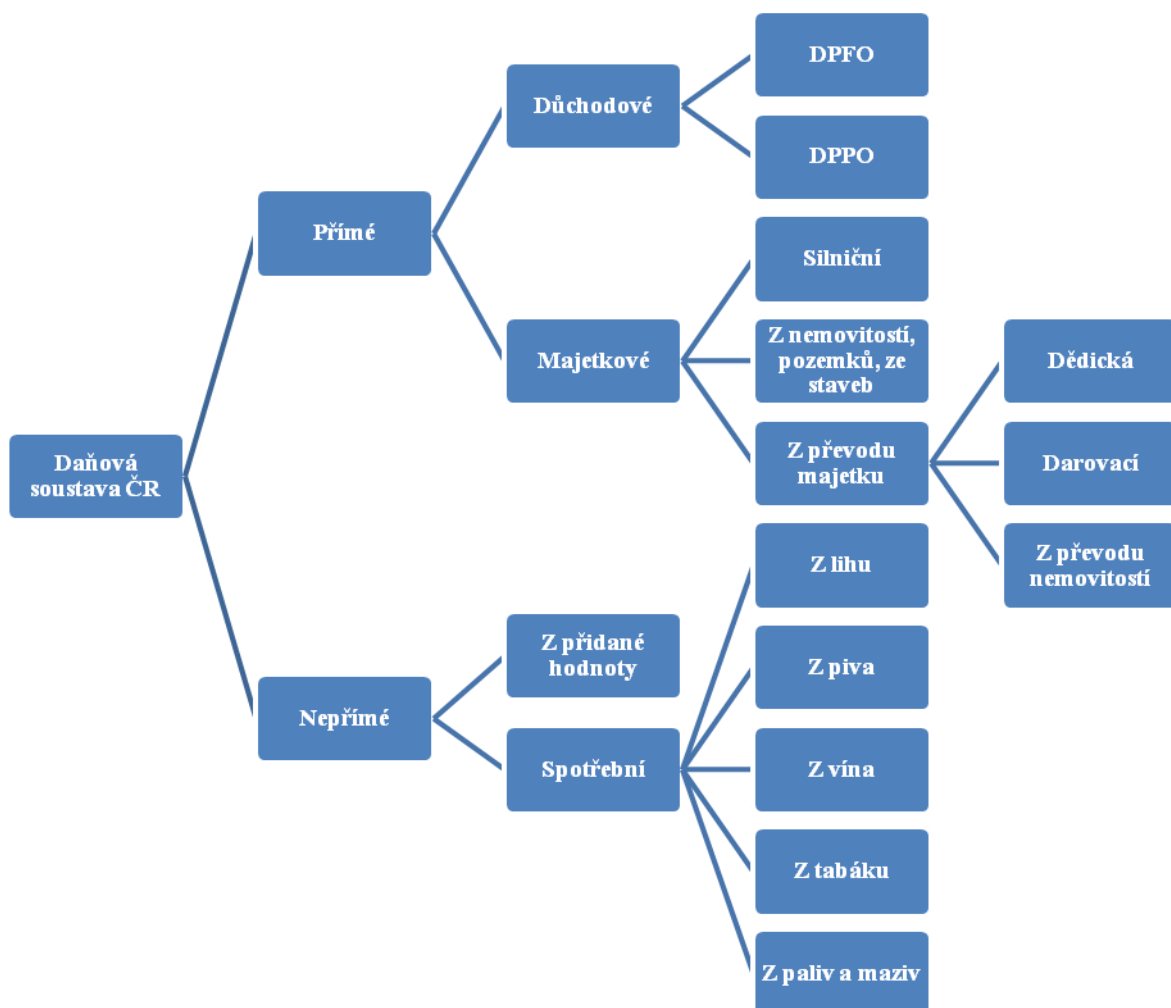
- [38] PILAŘOVÁ, I. Daňové a nedaňové náklady na dani z příjmů ve vazbě na účetnictví. WOLTERS KLUWER ČR, a. s. *Účetní kavárna* [online]. 31. 10. 2011. [cit. 2013-03-16]. Dostupné z: <[http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d35826v45522-danove-a-nedanove-naklady-na-dani-z-prijmu-ve-vazbe-na-ucet/?search_query=\\$index=996&order_by=&order_dir=&search_results_page=1](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d35826v45522-danove-a-nedanove-naklady-na-dani-z-prijmu-ve-vazbe-na-ucet/?search_query=$index=996&order_by=&order_dir=&search_results_page=1)>
- [39] PILAŘOVÁ, I. Účtování dividend a podílů na zisku. WOLTERS KLUWER ČR, a. s. *Mzdová praxe* [online]. 1. 4. 2005. 2013 [cit. 2013-04-21]. Dostupné z: <<http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d945v921-uctovani-dividend-a-podilu-na-zisku/>>
- [40] PILAŘOVÁ, I. Základ daně z příjmů právnických osob pro rok 2009. WOLTERS KLUWER ČR, a. s. *Daňáři online: Portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 8. 2. 2010. [cit. 2013-03-16]. Dostupné z: <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d8596v11396-zaklad-dane-z-prijmu-pravnickych-osob-pro-rok-2009/?search_query=\\$index=904](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d8596v11396-zaklad-dane-z-prijmu-pravnickych-osob-pro-rok-2009/?search_query=$index=904)>
- [41] Platenie poistného. VŠEOBECNÁ ZDRAVOTNÁ POISTOVŇA, a. s. [online]. 2005 [cit. 2012-11-19]. Dostupné z: <<http://www.vszp.sk/platitelia/platenie-poistneho/zamestnanec/>>
- [42] PROBST, A. Výpočet dane z motorových vozidiel: Cestná daň - pre rok 2012. PETIT PRESS, a.s. *Sme.sk* [online]. 2011 [cit. 2012-12-14]. Dostupné z: <<http://ekonomika.sme.sk/kalkulacky/dan-z-motorovych-vozidiel-cestna-dan-2012.php#ixzz2Me4eAaSC>>
- [43] Rozpočtové určení daní. NAKLADATELSTVÍ SAGIT, a.s. *Daňový poradce: Daňové pojmy* [online]. 2004 [cit. 2013-04-15]. Dostupné z: <www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&levelid=da_408.htm>
- [44] SEKERKOVÁ, Ľ. Dotácie, nenávratné finančné príspevky, dary a iné externé zdroje financovania činnosti organizácií nezriadených alebo nezaložených na podnikanie. PORADCA PODNIKATEĽA spol. s r.o. *Poradca podnikateľa: Dane a Účtovníctvo* [online]. 2008 [cit. 2013-01-30]. Dostupné z: <http://www.pp.sk/6408/Dotacie-nenavratne-financne-prispevky-dary-a-ine-externe-zdroje-financovania-cinnosti-organizacii-nezriadenych-alebo-nezalozenych-na-podnikanie-2_A-DAU28661.aspx>

- [45] S-EPI s.r.o. *Zákony pre ľudí* [online]. 2010 [cit. 2012-12-14]. Dostupné z: <<http://www.zakonypreludi.sk/>>
- [46] Slovník pojmov: daňový štít. HAVIT, s.r.o. *Businesscenter.cz* [online]. 2013 [cit. 2013-04-21]. Dostupné z: <<http://business.center.cz/business/pojmy/p1234-danovy-stit.aspx>>
- [47] SVOBODA, M. Citáty Chammurapi. CREATIVE COMMONS. *Citáty slavných osobností* [online]. 2013 [cit. 2013-01-07]. Dostupné z: <<http://citaty.net/autori/chammurapi/>>
- [48] Štatistický úrad Slovenskej republiky [online]. 2012, 21. 11. 2012 [cit. 2012-11-21]. Dostupné z: <<http://portal.statistics.sk>>
- [49] Tlačivo – Daňové priznanie k dani z príjmov FO typ A. PRIMEMEDIA s.r.o. *123Peniaze.sk: Peniaze online* [online]. 17. 05. 2012. [cit. 2013-01-24]. Dostupné z: <<http://www.123peniaze.sk/dane/formulare-a-tlaciva/tlacivo-danove-priznanie-k-dani-z-prijmov-fo-typ-a/>>
- [50] WEBFINANCE, Inc. *Business Dictionary* [online]. 2013 [cit. 2012-11-02]. Dostupné z: <<http://www.businessdictionary.com/>>
- [51] Zákon o dani z príjmov od 01.01.2013. PORADA.SK, s.r.o. *Porada.sk* [online]. 16. 01. 2008. [cit. 2012-11-19]. Dostupné z: <<http://www.porada.sk/t6023-zakon-o-dani-z-prijmov-od-01-01-2013-a.html#26>>

Seznam příloh

| | | |
|-----------|-------------------------------------|----|
| PŘÍLOHA A | DAŇOVÁ SOUSTAVA ČESKÉ REPUBLIKY | 97 |
| PŘÍLOHA B | TABULKA DAŇOVÉHO INKASA V ČR A SR | 98 |
| PŘÍLOHA C | DAŇOVÁ SOUSTAVA SLOVENSKÉ REPUBLIKY | 99 |

Příloha A Daňová soustava České republiky



Zdroj: vlastní zpracování

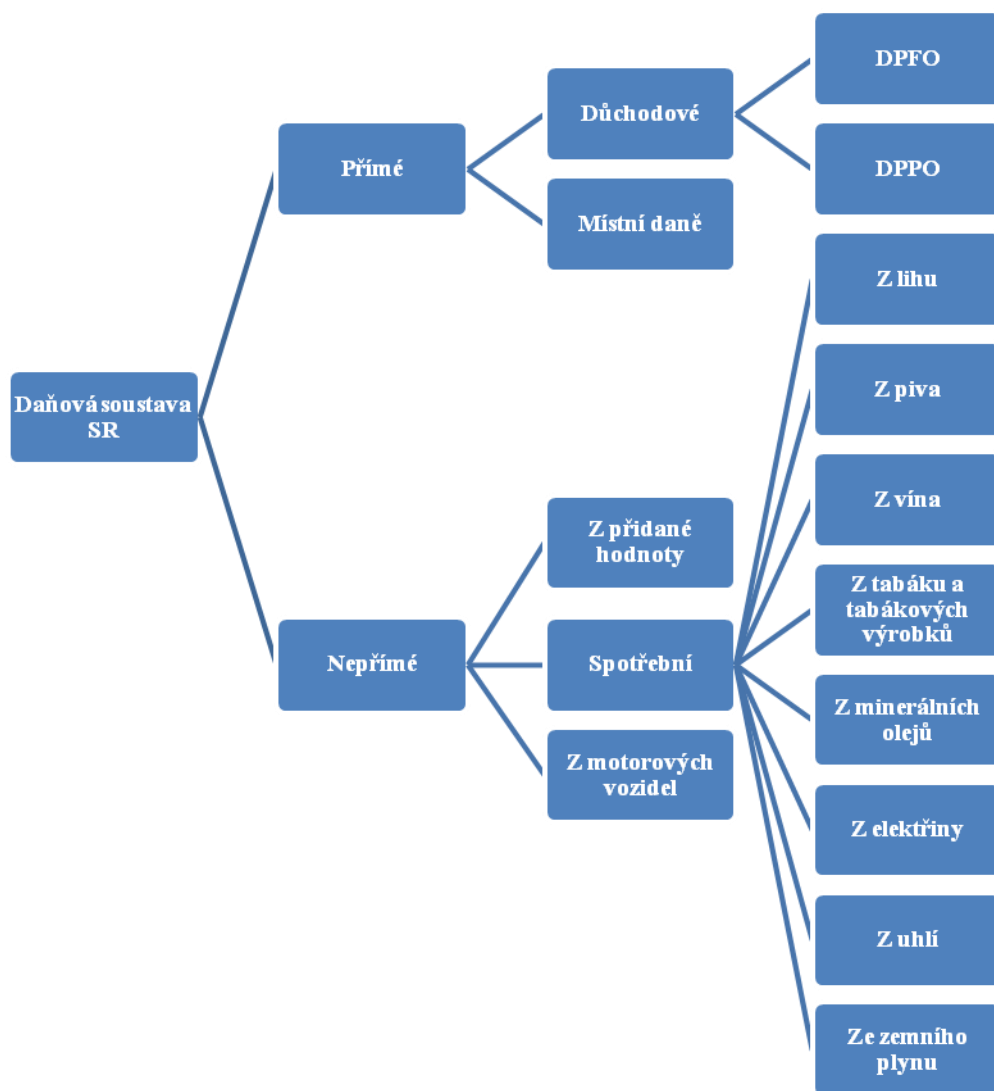
Příloha B Tabulka daňového inkasa v ČR a SR

| Česká republika | |
|-----------------------|--------------------|
| Druh příjmu | Inkaso (v mil. Kč) |
| DPH | 275 188 |
| Daň silniční | 5 187 |
| Daň z nemovitostí | 8 568 |
| Daň z příjmů srážkou | 19 848 |
| Daně převodové | 11 719 |
| Daně spotřební | 2 |
| DPFO | 122 312 |
| DPPO | 109 312 |
| Ostatní daňové příjmy | 9 040 |

| Slovenská republika | |
|-----------------------|-------------------|
| Druh příjmu | Inkaso (v mil. €) |
| DPH | 4 711 |
| Daň silniční | 130 |
| Daň z nemovitostí | 275 |
| Daň z příjmů srážkou | 143 |
| Daně spotřební | 1 990 |
| DPFO | 1 731 |
| DPPO | 1 660 |
| Ostatní daňové příjmy | 336 |

Zdroj: vlastní zpracování dle Výroční zprávy České daňové správy za rok 2011 a dle přílohy „Daňové indikátory“ dostupné na oficiálních internetových stránkách Ministerstva financí Slovenské republiky: <<http://www.finance.gov.sk/>>

Příloha C Daňová soustava Slovenské republiky



Zdroj: vlastní zpracování